

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

DE
LA PREUVE
EN MATIÈRE D'ENREGISTREMENT

« Il faut assurer le recouvrement des
« droits d'enregistrement par des moyens
« auxquels l'abus et la fraude ne puissent
« échapper. »

*Paroles de DUCHATEL, rapporteur
de la loi du 22 Frimaire an VII,
au Conseil des Cinq-Cents.*

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mardi 19 juin 1900, à 10 heures

PAR

LÉON POTEL

CONTRÔLEUR DE L'ENREGISTREMENT

Président : M. WEISS.

*Suffragants : { MM. MASSIGLI,
BERTHELEMY, } professeurs.*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1900

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

DE
LA PREUVE
EN MATIÈRE D'ENREGISTREMENT

« Il faut assurer le recouvrement des
« droits d'enregistrement par des moyens
« auxquels l'abus et la fraude ne puissent
« échapper. »

*Paroles de DUCHATEL, rapporteur
de la loi du 22 Frimaire an VII,
au Conseil des Cinq-Cents.*

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le mardi 19 juin 1900, à 10 heures

PAR

LÉON POTEL

CONTRÔLEUR DE L'ENREGISTREMENT

Président : M. WEISS.

*Suffragants : { MM. MASSIGLI, } professeurs.
 { BERTHÉLEMY, }*

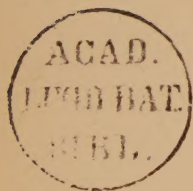
PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1900



ABRÉVIATIONS

- R. P. — Répertoire périodique de Garnier.
J. E. — Journal de l'Enregistrement.
R. E. — Revue de l'Enregistrement.
T. A. — Traité alphabétique de Maguéro.
Dict. Enreg. — Dictionnaire de l'Enregistrement (Rédacteurs).
R. G. — Répertoire général de Garnier.
Inst. — Instruction de l'Administration.
-

A LA MÉMOIRE DE MON PÈRE

A MA MÈRE, A MA SOEUR

DE LA PREUVE

EN MATIÈRE D'ENREGISTREMENT

INTRODUCTION

Le but que nous nous proposons, c'est la recherche et l'étude des moyens mis par la loi à la disposition de l'Administration de l'Enregistrement pour justifier ses perceptions et ses réclamations et pour constater la fraude.

Pour faire face aux frais généraux de la société, il ne suffit pas d'établir des impôts, il faut aussi assurer leur rentrée. On aura beau fixer des tarifs, rendre obligatoires l'enregistrement de certains actes, la déclaration de certaines mutations, l'impôt sera illusoire si ces tarifs peuvent être éludés, si les actes soumis obligatoirement à l'enregistrement ne sont pas présentés à la formalité, si les mutations qui doivent être déclarées ne le sont pas, ou si, quoique déclarées, elles manquent de sincérité.

La garantie du Trésor, comme la justice et la moralité de l'impôt, exigent que la fraude puisse être

découverte et réprimée ; le droit fiscal, comme tout autre, a besoin d'être sanctionné. C'est même à la valeur et à l'efficacité des sanctions qu'on jugera de la perfection d'une législation fiscale.

De quels moyens l'Administration de l'Enregistrement dispose-t-elle pour constater la fraude ? Telle est la question que nous allons étudier.

Avant d'aborder notre sujet proprement dit, nous rechercherons quelles conséquences la crainte de la fraude a produites sur notre législation fiscale ; nous dénoncerons ensuite l'esprit de fraude et, après avoir montré son intensité et ses dangers, nous formulerons des propositions de réaction.

Notre étude sera divisée de la façon indiquée à la table des matières.

PREMIÈRE PARTIE

CHAPITRE PREMIER

DE LA CRAINTE DE LA FRAUDE ; SON INFLUENCE SUR NOTRE LÉGISLATION FISCALE.

§ 1. — **Rigueurs excessives de la loi. — Nullités dont sont frappés certains actes pour défaut d'enregistrement dans le délai légal.**

D'une façon générale, on peut dire que la crainte de la fraude a été la raison des rigueurs excessives des législations financières.

Sans vouloir faire à ce point de vue une étude historique, rappelons qu'à la fin même de l'empire romain la fausse « *professio censualis* » d'un contribuable était punie de mort et de confiscation des biens.

Si de la législation romaine on passe à la législation de notre ancienne France, on est frappé de ce que les peines ont de dur et d'inexorable. La peine de mort et les supplices les plus atroces constituent

le fond du système de répression. Jusqu'à son dernier jour, le fisc de l'ancien régime a fait usage du gibet et des galères. Pour se faire une idée de cette rigueur, il suffit de se référer aux ordonnances qui édictaient des peines contre ceux qui faisaient la contrebande du sel (1).

On a prétendu que les peines qui frappent de nos jours les délits fiscaux sont encore excessives. Ce reproche est-il fondé? Si nous laissons de côté les peines qui atteignent les infractions aux lois relatives aux contributions indirectes, aux douanes et aux octrois et qui peuvent paraître trop dures, parce que très souvent elles comportent l'emprisonnement, pour n'examiner que le caractère des peines infligées par les lois d'enregistrement, nous inclinons à penser que ces peines ne sont pas exagérées. D'abord, elles sont presque exclusivement des peines pécuniaires. En frappant le coupable dans sa fortune, on le punit par où il a péché; il a eu en vue, lorsqu'il a commis le délit, la réalisation d'un bénéfice pécuniaire au détriment du Trésor, c'est une perte pécuniaire qu'on lui fait subir. Ensuite, dans les cas où la pénalité prononcée par la loi est lourde, peu en rapport avec la gravité de la contravention, le ministre des finances tempère sagement cette rigueur,

(1) Ordonnance des gabelles de 1680, titre 17, article 3; Déclaration du 5 juillet 1704.

en vertu du droit de grâce et de modération qui lui a été reconnu (1).

Mais si, comparé à la législation de notre ancienne France, le système des peines fiscales aujourd'hui en vigueur est en réel progrès, nous ne le croyons pas à l'abri de toute critique. C'est ainsi que les peines qui consistent en la nullité de certains actes nous semblent présenter des inconvénients très réels.

A la vérité, depuis que l'article 1321 du Code civil a abrogé l'article 40 de la loi du 22 frimaire an VII qui prononçait la nullité absolue des contre-lettres portant augmentation du prix stipulé dans un acte public ou dans un acte sous seing privé précédemment enregistré, notre sanction ne trouve plus son application que dans un cas, celui où un huissier ou autre ayant pouvoir de faire des exploits ou procès-verbaux, n'a pas fait enregistrer l'acte dans le délai de quatre jours (2).

Quel que soit l'intérêt qu'il y ait à punir les contraventions aux lois fiscales, cette sanction consistant en la nullité des actes est excessive et critiquée

(1) Par un décret du 11 janvier 1897, le pouvoir de statuer sur les demandes formées par les redevables à l'effet d'obtenir la remise d'amendes, de droits ou demi-droits en sus par eux encourus, a été délégué au Directeur général lorsque les pénalités qui font l'objet de la demande sont inférieures à 3.000 francs et aux directeurs lorsqu'elles sont inférieures à 500 francs (*J. officiel* du 13 janvier 1897, Inst. 2921).

(2) Loi du 22 frimaire an VII, art. 20, § 1^{er}, et art. 34.

par tous les auteurs et le législateur ne manquera pas la première occasion de la supprimer.

§ 2. — Rejet des différents projets d'impôt sur le revenu.

Il est à peine besoin de rappeler, car c'est une question toute d'actualité, que la crainte de la fraude a été l'une des causes qui ont fait repousser les différents projets d'impôt sur le revenu soumis aux Chambres.

On admet généralement, en théorie, qu'un impôt établi sur le revenu global de chaque contribuable serait désirable, mais comment connaître ce revenu global ? On a proposé trois méthodes :

1° L'évaluation indirecte d'après certaines présomptions ;

2° L'évaluation directe par l'autorité locale ou centrale ;

3° La déclaration du contribuable.

Ce dernier système a été préconisé par la plupart des auteurs des propositions relatives à la réforme de l'impôt. Il n'a pas eu plus de succès que les autres ; on a objecté victorieusement que le contribuable, placé entre son intérêt et sa conscience, n'hésiterait pas à faire une fausse déclaration et surtout que le contrôle de cette déclaration, pour être efficace, serait forcément vexatoire et inquisitorial.

C'est donc, ici encore, la crainte de la fraude, ou

plutôt la crainte des moyens à employer pour la découvrir et la réprimer qui ont fait écarter les différents projets d'impôt sur le revenu.

§ 3. — Maintien du principe de la non-distraction des charges pour la perception de l'impôt sur les successions.

C'est cette même crainte qui n'a pas encore permis l'abrogation du principe de la non-déduction du passif pour la perception de l'impôt sur les successions.

Cette réforme n'est plus discutable dans son principe ; elle aurait déjà abouti, si on n'avait pas craint que le Trésor ne fût victime de fraudes considérables qui rétabliraient l'inégalité au profit des redevables les moins consciencieux : création d'un passif fictif, au moyen d'actes sous seings privés, portant de fausses signatures ou obtenus grâce à une entente avec des tiers complaisants, ou bien encore, manœuvres tendant à faire croire à l'existence de dettes éteintes.

Comment déterminer les moyens de contrôle qu'il importe de donner à l'Administration pour protéger le Trésor contre la fraude ? Comment établir un ensemble de mesures efficaces ? Tel est l'écueil sur lequel on s'est jusqu'ici buté et qui a fait repousser une solution impérieusement réclamée au nom de l'équité et de l'égalité devant l'impôt.

Si nous examinons plus particulièrement la législation actuellement en vigueur, nous allons constater à nouveau cette influence de la crainte de la fraude et nous verrons qu'elle a eu pour conséquence de faire imposer certains contrats qui, originairement, avaient bénéficié de l'exemption d'impôt ; de faire établir des règles de perception d'une excessive et injuste rigueur, qui froissent la logique et provoquent la fraude et qu'elle est la cause des principales antinomies qui existent entre le droit civil et le droit fiscal.

§ 4. — Perception du droit proportionnel sur les échanges.

C'est, en effet, la crainte de la fraude qui a amené la perception du droit proportionnel sur les échanges d'immeubles (1).

Dans l'ancien droit les contrats d'échange étaient affranchis de l'impôt quand les biens échangés étaient compris dans la même seigneurie. Dans ce cas, la directe seigneuriale étant la même au moyen de la subrogation réciproque des biens échangés, l'agrément du seigneur n'était pas nécessaire pour faire un contrat d'échange ; par suite, les lods et ventes, qui étaient le prix du consentement donné par le seigneur à l'aliénation, ne devaient pas être exigés.

(1) Le droit est aujourd'hui de 3 fr. 50 0/0, y compris le droit de transcription (Loi du 21 juin 1875, article 4).

Mais cette exemption donnait un accès facile à la fraude, on déguisait de véritables ventes sous la forme de contrats d'échange. Pour mettre fin à ces abus, l'édit de 1674 soumit, dans tous les cas, les contrats d'échange à l'impôt proportionnel.

« Le but de l'édit a été de remédier aux fraudes qui se pratiquaient contre les droits des seigneurs en déguisant des ventes sous le titre d'échanges d'héritages contre héritages, parce que, dans la plupart des coutumes, ces échanges n'étaient assujettis à aucuns droits seigneuriaux et que, dans d'autres, ils n'étaient soumis qu'à des droits beaucoup plus modiques que ceux fixés par les coutumes pour les ventes à prix d'argent (1). »

La loi du 22 frimaire an VII, article 69, § 5, n° 3, avait établi sur les échanges de biens immeubles un droit proportionnel de 2 francs par 100 francs. En 1824, on essaya un retour à l'ancien droit et l'on fit la proposition de supprimer l'impôt proportionnel sur les contrats d'échange. La loi du 16 juin 1824 substitua au droit proportionnel un simple droit fixe d'un franc pour les échanges d'immeubles ruraux contigus.

Cette loi donna lieu à des abus. Pour se soustraire au paiement du droit proportionnel, les parties faisaient précéder l'échange de la vente d'une parcelle

(1) Bosquet, tome II, V° *Echange*.

de l'immeuble à échanger pour satisfaire à la condition de contiguïté et n'avoir à supporter; en conséquence, que le droit fixe. La Cour de cassation avait admis cette pratique en disant qu'il n'y a rien de frauduleux à faire ce que la loi ne défend pas et à s'exempter par des moyens licites du paiement d'un droit.

La loi du 27 juillet 1870, article 4, ne soumit les échanges d'immeubles ruraux contigus qu'au droit proportionnel de 0 fr. 20 pour 100 francs ; mais le législateur, en vue d'éviter les abus qu'avait engendrés la loi du 16 juin 1824, avait exigé un tel luxe de formalités et de conditions pour l'application du tarif réduit, que la loi ne reçut qu'une application très restreinte.

C'est pourquoi, en 1882, on soumit à la Chambre une proposition de loi dont le but était de réduire, dans l'intérêt de l'agriculture, les formalités qui étaient une entrave au libre échange des biens ruraux.

Cette proposition a abouti à la loi du 3 novembre 1884, aux termes de laquelle le droit d'échange d'immeubles est fixé à 0 fr. 20 0/0 lorsque les immeubles sont situés dans la même commune ou dans les communes limitrophes. Mais, en vue de prévenir les fraudes, le législateur exige, lorsque les immeubles ne sont pas dans la même commune ou dans des communes limitrophes, la contiguïté des immeubles

et la condition qu'ils aient été acquis par les contractants par acte enregistré depuis plus de deux ans, ou recueillis à titre héréditaire.

Dans tous les cas, dit l'article 2 de la loi, » le contrat d'échange renfermera l'indication de la contenance, du numéro de la section, du lieu dit, de la classe, de la nature et du revenu du cadastre de chacun des immeubles échangés et un extrait de la matrice cadastrale desdits biens ».

Comme on le voit, notre législation actuelle a maintenu sur les contrats d'échange un droit proportionnel assez élevé, et dans les cas où elle a cru pouvoir admettre un tarif réduit, elle n'a pas abandonné les formalités que la crainte des abus a toujours dictées au législateur (1).

**§ 5. — Règles de perception sur les nues propriétés
et les usufruits.**

Il ne nous paraît pas téméraire de penser que les règles de perception sur les nues propriétés et les usufruits ont eu un but essentiellement pratique et que la crainte de la fraude a été pour beaucoup dans leur établissement.

En résumé, on peut dire que l'esprit de notre loi

(1) Un jugement du tribunal civil de La Châtre, du 11 février 1897, rapporté au R. P. de Garnier, n° 9059, a décidé que le tarif réduit n'était pas applicable à défaut d'indication dans l'acte des justifications exigées par la loi du 3 novembre 1884.

fiscale est de traiter la propriété, au moment où elle se sépare de l'usufruit, selon les règles qu'elle a établies pour la propriété entière ; il résulte de la combinaison des articles 14, n^{os} 11, et 15, n^{os} 6, 7 et 8 de la loi du 22 frimaire an VII qu'au moment où l'usufruit est séparé de la propriété, le nu propriétaire acquitte, en règle générale, le droit sur la valeur entière (1), ce qui n'empêche pas l'usufruitier d'acquitter, pour la constitution de l'usufruit, le droit sur la moitié de cette valeur, moyennant quoi la réunion ultérieure s'opère sans paiement d'un nouveau droit.

Il semblerait cependant logique d'envisager distinctement, à l'époque de la mutation, les deux éléments qui composent une propriété démembrée, c'est-à-dire, d'une part la nue propriété et de l'autre l'usufruit et de n'assujettir à l'impôt que la valeur actuelle et respective de chacun de ses éléments. Si le système contraire a prévalu c'est, pensons-nous avec M. Garnier (*Dictionnaire*, V^o *Usufruit*, n^o 22), « que le législateur pouvait craindre que les consoli-

(1) Il en est autrement dans le cas où le démembrement s'effectue par vente simultanée de l'usufruit et de la nue propriété à des personnes différentes ; le prix stipulé, soit pour l'usufruit, soit pour la nue propriété est seul passible de l'impôt, sans qu'il y ait rien à ajouter à ce dernier prix ; seulement, dans cette hypothèse, la réunion ultérieure de l'usufruit à la nue propriété s'opérant par voie de cession ou de donation donne ouverture au droit proportionnel de mutation. T. A., V^o *Usufruit et nue propriété*, n^o 17 ; Dalloz, V^o *Enregistrement*, n^{os} 4585 et 4596.

dations ultérieures n'échappassent très facilement à la perception, l'administration n'ayant que très peu de moyens de constater légalement la cession ou la renonciation de l'usufruitier et qu'il a paru plus conforme à la régularité du recouvrement de l'impôt d'exiger ce droit quand le démembrement s'opère et que le nu propriétaire reçoit l'expectative de recueillir l'usufruit momentanément détaché du fonds. »

Ces règles de perception ont certainement pour le Trésor cet avantage que les droits sur la dévolution de l'usufruitier au nu propriétaire ne peuvent lui échapper ; l'Administration n'a pas à surveiller les réunions d'usufruit à la nue propriété ; mais si l'on examine les conséquences de ce système, on est obligé de constater qu'il consacre une véritable iniquité. Les règles de perception que nous venons d'énoncer aboutissent à frapper d'un droit, qui peut être élevé, une mutation qui ne s'est pas encore opérée. Au cas de transmission par décès, si l'usufruitier est jeune, si les ayants droit à la nue propriété sont parents éloignés, ou s'ils ne sont pas parents du testateur, ils auront à déboursier dans les six mois du décès des droits qui, dans le dernier cas, atteindront 11 fr. 25 0/0 de la valeur léguée, tandis qu'ils ne jouiront que dans quarante ou cinquante ans de la disposition faite en leur faveur, si toutefois ils en profitent, car ils peuvent mourir avant l'usufruitier et ne transmettre à leurs héritiers qu'une nouvelle

expectative qui, celle-ci encore, sera imposée, mais cette fois sur la valeur exclusive de la nue propriété.

Comme on le voit, ces règles opèrent souvent une véritable confiscation ; aussi a-t-on songé à les modifier ; un projet de loi inséré au *Journal officiel* du 17 octobre 1894 (1) a pour but de proportionner le montant des taxes à l'importance réelle des objets transmis. Il repose sur deux principes : le premier, c'est la perception immédiate, lors du démembrement de la propriété, de la totalité du droit applicable à la nue propriété, de manière qu'il n'y ait aucune surséance pour l'expectative de la réunion ultérieure de la jouissance ; le second, c'est la détermination de la valeur de la nue propriété et de l'usufruit, suivant un tarif calculé d'après l'âge de l'usufruitier, afin que les mutations dont ces démembrements sont respectivement l'objet soient assujetties à des taxes différentielles, en rapport avec la plus-value ou la diminution des droits transmis (2).

§ 6. — Antinomies entre le droit civil et le droit fiscal.

Le désir d'éviter les abus n'a pas seulement conduit notre législateur à imposer des contrats qui, dans l'ancien droit, avaient été ménagés, et à éta-

(1) R.P., n° 8408. Ce projet a été voté par le Sénat en première lecture le 2 mars 1900. *J. officiel* du 3 mars 1900, p. 89.

(2) Article 15 du projet de loi. R.P., n° 8445.

blir des règles de perception qui, comme celles que nous venons d'étudier, ont soulevé des difficultés nombreuses et des plaintes réitérées ; il l'a, sur bien des points, incité à s'écarter des principes du droit civil, sur lesquels notre législation fiscale devrait toujours chercher à s'appuyer.

Nous allons signaler certaines discordances qui existent entre le droit civil et le droit fiscal, afin de montrer combien profonde a été, sur notre législation fiscale, l'influence de la crainte de la fraude.

1^{re} ANTINOMIE. — *De la transaction.*

Pourquoi la transaction a-t-elle, au point de vue fiscal, un effet translatif ?

Toujours pour le même motif : la crainte de la fraude.

La question de savoir si la transaction est déclarative ou translatrice de propriété a été très controversée, mais aujourd'hui l'opinion dominante est, qu'en droit civil, cette convention est déclarative. De sa nature, enseignent MM. Aubry et Rau, « la transaction n'est pas transmissive, mais simplement déclarative ou reconnitive des droits qui faisaient l'objet du différend sur lequel elle est intervenue (1). »

(1) T. IV, § 421. Voir aussi Cass., 3 janvier 1883, S. 83.1.349, P. 83.1.853 ; Bordeaux, 17 mars 1892 et Orléans, 23 novembre 1893, S. et P. 94.2.9 et la note.

De ce que la transaction est déclarative de propriété, nous devrions conclure qu'elle échappe au droit proportionnel et qu'elle devrait être tarifée au seul droit fixe. Il n'en est cependant pas toujours ainsi et, quoique déclarative en droit civil, la transaction est, au regard de la loi fiscale, réputée translatrice, dès qu'elle opère un changement dans les droits apparents des parties ; de telle sorte, que le droit proportionnel est acquis au Trésor, si la transaction opère un déplacement dans la propriété apparente.

Autrement, il serait très facile, en donnant à des actes d'une autre nature le nom de transactions, d'éviter la perception des droits proportionnels, si la loi fiscale soumettait toute transaction au droit fixe qui atteint les actes simplement déclaratifs de propriété. Mais dans nos anciennes coutumes déjà, le seigneur était autorisé à prouver la fraude commise à son égard au moyen d'une transaction feinte. « On présume naturellement, dit Hervé, t. III, p. 133, qu'il y a une véritable vente déguisée sous le nom de transaction, si le seigneur fait voir que les parties ont imaginé des moyens illusoires pour se mettre en état de faire une feinte transaction au lieu d'une vente. »

Ces principes de notre ancien droit ont été, sous l'empire de la législation actuelle, consacrés par une jurisprudence constante (1).

(1) Voir Cass., 19 août 1868, S. 68.1.416, P. 68.1107 et la note ; Cass., 9 janvier 1899, S. 99.1.289.

Le droit proportionnel est dû toutes les fois que la convention a opéré quelque changement ou novation dans la situation respective, dans l'état de possession, dans les droits apparents des parties (Instruction 1229, § 11). C'est l'état de choses au moment où les parties se rapprochent pour transiger qui doit être pris comme point de comparaison avec les arrangements dont elles conviennent entre elles, afin de régler la perception d'après les effets nouveaux qui résultent de cette convention.

L'antinomie entre le droit fiscal et la loi civile, sur la nature de la transaction, est certaine et elle s'explique par la crainte de la fraude. S'il suffisait de parer du nom de transaction la plus incontestable transmission de propriété pour échapper au droit proportionnel, ce serait, suivant les expressions de M. le procureur général Delangle, « une issue indéfinie ouverte à la fraude, la faculté, sans limite, conférée aux parties d'éluder les droits de l'État, le moyen de se jouer des prescriptions légales les plus précises (1) ».

2^e ANTINOMIE. — *De l'ouverture de crédit.*

Un autre contrat, l'ouverture de crédit, qui est une convention par laquelle une personne s'engage à fournir à une autre, soit une certaine somme, soit

(1) Réquisitoire du 12 décembre 1865, 2185, R. P. de Garnier.

certaines valeurs, jusqu'à concurrence d'un nombre déterminé, échappait, sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, au droit proportionnel, ou plutôt ne subissait le droit de 1 franc 0/0, établi par l'article 69, § 3, n° 3, sur les obligations de sommes qu'autant que le crédit était réalisé. C'était l'application des principes généraux qui découlent de l'article 1181 du Code civil, aux termes duquel l'obligation contractée sous une condition suspensive, n'a d'effet qu'après l'accomplissement de la condition. Le crédit n'étant pas obligé d'user du crédit mis à sa disposition, ne payait d'impôt que si la réalisation du crédit était établie et sur le montant des sommes effectivement prêtées.

Comme les parties n'étaient tenues à aucune déclaration dans un délai quelconque, en fait, le droit proportionnel n'était presque jamais perçu, et on avait, dans le commerce et l'industrie, trouvé très pratique cette forme d'emprunter. L'emprunteur évitait le paiement du droit de 1 franc 0/0 et le créancier pouvait obtenir une hypothèque remontant par ses effets au jour de l'inscription. Aussi, les ouvertures de crédit, dissimulant de véritables prêts, étaient-elles devenues très fréquentes.

Le législateur de 1871, en face des nécessités budgétaires se résolut à ne pas tolérer la continuation de cet abus. Ne pouvant pas exiger le droit de 1 fr. 0/0, puisque le contrat ne constate pas l'existence

d'une obligation de somme actuelle, le gouvernement proposa de créer un droit de 0 fr. 50 0/0 sur la promesse de prêter, sauf à imputer ce droit sur la taxe entière de 1 franc 0/0, si ultérieurement, il était prouvé que le crédit avait été effectivement réalisé. Cette proposition fut accueillie et aboutit à l'article 5 de la loi du 23 août 1871.

3^e ANTINOMIE. — *Du dépôt.*

Le contrat de dépôt nous permet de constater une nouvelle antinomie entre le droit civil et le droit fiscal. D'après les principes de la loi de l'enregistrement, le droit proportionnel ne s'applique qu'aux actes qui ont une puissance translatrice, le dépôt étant un contrat par lequel l'une des parties s'oblige à garder gratuitement une chose mobilière et corporelle qui lui est confiée par l'autre partie et à la lui restituer dans son individualité à première réquisition, ne devrait être soumis qu'au droit fixe, puisqu'il n'a aucun caractère translatif. Cependant, l'article 69, § 3, n° 3, de la loi du 22 frimaire an VII, établit le droit de 1 fr. 0/0 sur les reconnaissances de dépôts de sommes chez les particuliers. Pourquoi ce droit proportionnel qui jure avec la nature du dépôt ? Parce que assujettir au simple droit fixe le dépôt de sommes chez un particulier, c'eût été donner au contribuable une facilité excessive de se soustraire au droit proportionnel que le prêt rend exigible, en dé-

guisant le prêt sous la forme du dépôt. Ici encore, on redoute la fraude et, dans le but de l'éviter, on tarife le dépôt de sommes chez les particuliers comme s'il constituait un prêt.

4^e ANTINOMIE. — Perception du droit proportionnel sur les jugements portant résolution de contrats pour cause de nullité non radicale.

Une autre antinomie entre le droit civil et le droit fiscal, résulte de la perception du droit proportionnel sur les jugements portant résolution de contrats pour cause de nullité non radicale. Dans le cas de résolution pour cause de nullité radicale, le seul droit fixe est dû ; lorsque, au contraire, la nullité n'est pas absolue, la loi considère qu'il s'agit d'une rétrocession et elle assujettit le jugement au droit proportionnel (1).

Notre pensée n'est pas d'examiner les nombreuses discussions qu'on a soulevées sur le point de savoir ce qu'il faut entendre par nullité radicale et nullité relative, nous nous bornerons à indiquer quelle a été l'intention du législateur en édictant les règles de perception que nous venons de résumer. C'est Merlin qui nous renseignera à cet égard ; il écrit en effet dans son *Répertoire* (V^o *Nullité de droit*) : « que l'intention du législateur n'a pu être que d'empêcher

(1) Articles 68, § 3, n^o 7 et 69, § 5, n^o 1, ainsi que 69, § 7, n^o 1 (loi du 22 frimaire an VII).

l'annulation des actes par des collusions frauduleuses et de tarir la source des abus qui pourraient en résulter. »

Si la loi fiscale se conformait strictement aux principes du droit civil, la solution serait différente, car au point de vue civil, la distinction entre les nullités absolues et les nullités relatives est sans portée appréciable, l'effet de la cassation ou de l'annulation est le même dans les deux cas ; dans l'un comme dans l'autre, la convention annulée est réputée n'avoir jamais existé, les hypothèques qui auraient pu être concédées par l'acquéreur, les aliénations qu'il aurait consenties s'évanouissent et les biens reviennent francs et libres au vendeur primitif.

Logiquement, les droits proportionnels perçus lors de l'enregistrement de l'acte annulé devraient même être restitués, puisque cet acte est mis à néant et que, dès lors, les droits payés à cause de lui l'ont été indûment. Non seulement l'article 60 de la loi de frimaire, s'oppose à toute restitution des droits régulièrement perçus, mais dans l'état actuel de la jurisprudence, s'il s'agit d'une vente résolue ou annulée pour simulation ou pour cause de lésion, il sera perçu sur le jugement de résolution un second droit proportionnel de même importance. Ainsi, les parties sont remises au même état qu'avant la première opération, il n'y a eu, en droit, aucune transmission de propriété, mais seulement une détention précaire

devenue caduque et pourtant il est perçu deux droits de transmission (1).

Voilà les conséquences extraordinaires auxquelles on arrive en combinant le principe de la non-restitution des droits régulièrement perçus, avec celui qui autorise la perception du droit proportionnel sur les jugements prononçant une résolution pour cause de nullité non radicale.

Conformément aux principes posés par la loi de frimaire et que nous venons de rappeler, la résolution de la vente, fondée sur le non-paiement du prix, c'est-à-dire sur une nullité non radicale, donnait ouverture au droit proportionnel. En pareil cas, la perception d'un droit de rétrocession parut trop rigoureuse, c'est pourquoi la loi du 27 ventôse an IX décida dans son article 12, que « les jugements portant résolution du contrat de vente pour défaut de paiement quelconque sur le prix de l'acquisition, lorsque l'acquéreur ne sera point entré en jouissance, ne seraient assujettis qu'au droit fixe d'enregistrement, tel qu'il est réglé par l'article 68 de la loi du 22 frimaire, § 3, n° 7, pour les jugements portant résolution de contrat pour cause de nullité radicale ».

Ici encore remarquons les nombreuses conditions

(1) Jurisprudence constante : V. Cass., 11 novembre 1833, S. 33.1.833, Inst. 1451, § 2 ; Cass., 11 janvier 1871, S. 71.1.23, D. P. 71.1.9, Inst. 2421, § 4.

exigées par la loi pour l'application du droit fixe, afin que des rétrocessions assujetties au droit proportionnel ne puissent être déguisées sous forme de résolutions judiciaires.

Ces conditions sont au nombre de quatre. Il faut :

- 1° Que le contrat résolu soit une vente ;
- 2° Que la résolution soit prononcée par jugement ;
- 3° Qu'elle ait pour cause le défaut de paiement du prix ;

Et 4° que l'acquéreur ne soit pas entré en jouissance.

Si ces conditions ne sont pas remplies, le droit proportionnel est exigible ; il a même été décidé que l'Administration pouvait faire la preuve que le paiement avait eu lieu, bien que le jugement prononce la résolution de la vente « pour défaut de paiement du prix » (1).

§ 7. — Dérogation aux principes fiscaux. — Droit de don manuel perçu sur un écrit qui ne forme pas titre.

Jusqu'ici nous avons vu la loi fiscale déroger aux principes du droit civil, en vue d'éviter les conséquences de la fraude ; poursuivie par la même préoccupation, nous allons voir cette même loi fiscale en contradiction avec ses propres principes dans les rè-

(1) Cassation, 11 juillet 1814, S. 15.1.248.

gles de perception qu'elle a édictées relativement aux dons manuels.

Un principe universellement admis en matière d'enregistrement, c'est que le droit dont est frappée une opération juridique n'est exigible sur l'acte ou l'écrit qui la constate qu'autant que ce dernier en fait titre, c'est-à-dire, en fournit une preuve complète et directe. Ce principe est abandonné en matière de perception sur les dons manuels : à la différence de la loi du 22 frimaire an VII, la disposition de l'article 6 de la loi du 18 mai 1850 donne pour base du droit d'enregistrement ce fait, seul, que le don manuel a été déclaré dans un acte par le donataire ou qu'il a été reconnu judiciairement ; en dehors de la reconnaissance judiciaire, l'aveu du bénéficiaire du don ou de ses représentants est la seule condition de la perception du droit ; peu importe que le donateur ne figure pas à l'acte qui contient cette déclaration, que cet acte ne forme pas titre aux parties ; la loi de 1850 a eu précisément pour objet de donner à l'Administration le moyen de percevoir le droit sur les constatations de cette nature, sans se préoccuper du point de savoir si ces constatations sont de nature à produire, entre les parties, un effet civil. La jurisprudence décide, que la perception du droit est suffisamment justifiée par le fait seul de cette déclaration du donataire, alors

même qu'elle serait contestée par le donateur ou ses représentants (1).

Il se produira alors cette conséquence inévitable que si le droit a été perçu au moment de l'enregistrement de l'acte contenant la déclaration, aucune restitution de ce droit ne pourra être effectuée, même si la déclaration du don est ultérieurement annulée. En effet, l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII s'oppose à la restitution de tout droit régulièrement perçu, et, dans notre espèce, la perception est certainement régulière. Le fait générateur de l'impôt consistant uniquement dans la déclaration du don manuel, les tribunaux ne pourraient même surseoir à statuer sur l'exigibilité du droit proportionnel et attendre la décision judiciaire qui doit intervenir sur la validité du don (2).

La loi du 22 frimaire an VII ne contenait aucune disposition relative aux dons manuels, aussi le droit proportionnel ne pouvait-il être perçu sous l'empire de cette loi que sur un contrat servant de titre de la libéralité entre les parties, c'est-à-dire renfermant le consentement du donateur et celui du donataire (Cass., 24 janvier 1851, S. 54.1.271). La Cour de cassation repoussait l'application du droit proportionnel à la déclaration faite dans un contrat de ma-

(1) Brive, 19 janvier 1872, R. P. 3428, S. 72.2.251 ; Seine, 20 novembre 1875, R. P. 4443.

(2) Seine, 20 novembre 1875, R. P. 4443.

riage par l'un des futurs, d'un don manuel à lui fait antérieurement par son père ou sa mère, présent au contrat, mais seulement pour donner son assentiment aux conventions matrimoniales, ou par une personne assistant au contrat comme témoin honoraire (Cass., 21 décembre 1831, S. 32.1.209). La reconnaissance unilatérale du donataire échappant à la perception du droit proportionnel, le Trésor en subissait un grave préjudice : dans les contrats de mariage, les constitutions de dots aux futurs époux étaient déguisées sous la forme d'apports personnels, avec mention du don manuel antérieur. Ainsi encore, dans les partages de succession, on rencontrait souvent la mention d'un don manuel fait par le défunt à l'un de ses héritiers, don manuel n'ayant aucune réalité et imaginé dans le seul but de cacher une soulte ; l'absence du donateur était une cause suffisante d'exemption des droits. C'est pour mettre un terme à cet état de choses qu'a été voté l'article 6 de la loi du 18 mai 1850 qui constitue le droit actuellement en vigueur :

« Avant le Code civil, lit-on dans le rapport déposé au nom de la commission de la Chambre, un don manuel n'était valable que lorsqu'il était de peu d'importance. Cette distinction n'ayant pas été autorisée par le Code, il en est résulté des abus au préjudice du Trésor, notamment dans les contrats de mariage, où l'on déclare que les dots constituées aux

futurs proviennent de dons manuels. C'est cette fraude qu'il s'agit de faire cesser en soumettant désormais au droit de donation tous les actes portant soit la déclaration, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel. »

**§ 8. — Défense aux juges d'accorder le bénéfice
des circonstances atténuantes.**

L'article 463 du Code pénal accorde aux tribunaux un moyen de proportionner, dans l'application de la loi, la peine à la culpabilité de l'individu, de la modérer, lorsque les circonstances du fait soumis à leur appréciation sont particulièrement favorables. Au contraire, l'article 59 de la loi du 22 frimaire an VII réduit le magistrat au rôle de « juge enregistreur » ; il ne peut tenir compte des circonstances atténuantes et modérer les amendes ; cet article est ainsi conçu : « Aucune autorité publique, ni la Régie, ni ses préposés, ne peuvent accorder de remise ou modération des droits établis par la présente et des peines encourues, ni en suspendre ou faire suspendre le recouvrement, sans en devenir personnellement responsables. »

Pourquoi cette particularité de notre législation fiscale, comment expliquer cette rigueur, si ce n'est par cette raison qu'on a voulu prendre une précaution contre l'indulgence des tribunaux à l'endroit

des délits fiscaux ; on a craint, et peut-être avec raison, que les juges ne subissent l'influence des idées admises dans l'opinion publique et qui considèrent comme une peccadille une infraction à la loi fiscale. Nous ne voyons pas d'autre origine de cette sévérité et nous la notons comme une nouvelle influence de la crainte de la fraude sur notre législation fiscale (1).

En résumé, cette préoccupation de la fraude, nous la voyons hanter l'esprit du législateur comme une obsession ; faute de pouvoir se fier au contribuable, il n'ose entreprendre les réformes les plus instamment réclamées par l'opinion publique et les règles de perception surannées et injustes se perpétuent.

Mais cette crainte de la fraude est-elle donc justifiée ?

Oui, malheureusement et c'est ce que nous allons établir dans le chapitre suivant.

(1) Ainsi que le dit Domat : « Cette rigueur est essentielle aux lois fiscales ; on ne pourrait apporter de tempérament à ces lois, sans les anéantir » (*Lois civiles*, liv.1, sect.2, art.4).

Par une jurisprudence constante, la Cour de cassation a décidé que les tribunaux n'ont pas plus à tempérer la sévérité de la loi, qu'à apprécier la bonne foi du redevable (Cass., 17 février 1806, S. 20.1.470 ; 28 déc. 1828, S.29.1.114 ; Instr. 1272, § 8, 1^o ; 1^{er} déc.1830, S.31.1.137 ; Instr. 1354, § 1 ; 26 avril 1836, S.36.1.469 ; 30 janv. 1867, S. 67.1.179 ; Instr. 2357, § 3 ; Instr. 2597, § 7, p.89).

CHAPITRE II

DE L'ESPRIT DE FRAUDE. — SON INTENSITÉ. —

PROPOSITIONS DE RÉACTION.

Soit qu'on ne se rende pas facilement compte de l'injustice qu'il y a à dépouiller l'Etat, soit que les législations financières aient été souvent imparfaites et inaptes à saisir et à réprimer les fraudes, soit encore et surtout que l'esprit humain ait un penchant naturel vers la tromperie, la fraude est très largement pratiquée. Ce n'est pas apporter un remède à cette pratique que de constater qu'il en a toujours été ainsi et que de tout temps depuis qu'on a établi des impôts on a cherché à les éluder.

Durant ces dernières années, le législateur et la presse se sont beaucoup occupés des impôts. Les uns ont préconisé le maintien de l'impôt proportionnel ; les autres ont soutenu le principe de l'impôt progressif, le seul juste, disaient-ils, parce qu'il fait compensation à l'inégalité résultant, au préjudice des moins fortunés, des impôts de consommation et parce que, seul, il se base sur l'égalité d'efforts. Mais on ne s'est guère préoccupé d'une autre source d'inégalités : celles résultant de la fraude. Les im-

pôts qui atteignent les uns et que d'autres évitent sont injustes et immoraux ; bien plus, s'il s'agit d'impôts sur les marchandises, la fraude vicie les lois naturelles du commerce, l'honnête commerçant qui ne fraude pas, ne peut soutenir la concurrence contre son voisin moins loyal, et, plus l'impôt est lourd, plus l'honnête contribuable souffre de cette fraude. Ils oublient, ceux qui considèrent comme une peccadille les fraudes envers le Trésor, que ce manque de scrupule, vis-à-vis de l'Etat pourrait bien les inciter à manquer de délicatesse dans leurs procédés à l'égard de leurs semblables ; ils oublient, dans tous les cas, que c'est dans leur bourse, dans celle des contribuables consciencieux qui ont déjà donné à l'Etat toute la part qui leur incombe dans les dépenses du gouvernement, que l'on viendra chercher de quoi combler le déficit ; nous leur demandons s'il est juste que les plus scrupuleux (d'autres disent les naïfs) supportent, outre leur fardeau, celui dont les autres se sont exonérés et si, dans ces conditions, la concurrence peut être loyale, l'impôt juste, égal pour tous et moral ?

Toutes ces considérations ne changeront rien aux habitudes prises, invétérées, si on ne réagit pas très sévèrement contre elles. Si la répression de la fraude ne se fait pas, ou se fait mollement, énervée qu'elle est par certaines influences politiques ou entravée par les idées qui ont cours dans l'opinion publique et

qui consistent à envisager d'un œil peu sévère le dommage qui ne s'adresse qu'à l'Etat, c'est-à-dire, à une abstraction, il y a un encouragement, une émulation et chacun s'ingénie à frustrer le fisc.

Il ne faut pas compter sur la bonne foi des citoyens, mais sur la crainte inspirée par les exemples de répression. A celui qui veut s'enrichir aux dépens de ses concurrents et de l'Etat, il ne faut pas craindre d'imposer une pénalité ruineuse.

Autrefois, nos rois crurent devoir dégager la conscience des citoyens qui parviendraient à se soustraire aux contributions indirectes (1). C'est peut-être là qu'il faut chercher l'origine de cette maxime que « voler l'Etat, ce n'est pas voler ». A une époque où la foi religieuse était intense, dégager ainsi les consciences vis-à-vis des infractions fiscales, c'était laisser le champ libre à la fraude. Ces mauvaises habitudes provoquées par les ordonnances royales eurent une influence néfaste sur notre législation fiscale. Lorsque l'Assemblée constituante voulut mettre un peu d'ordre dans la perception de l'impôt, en la simplifiant, elle vit son œuvre compromise par les fraudes qu'elle n'avait su ni prévoir ni réprimer. La loi des 5-19 décembre 1790, qui avait pour but d'anéantir les règles si obscures et si incomplètes qui présidaient à la perception de l'impôt, fut rédi-

(1) Voyez l'ordonnance du 13 février 1349 et Tiraqueau, *Du retrait lignager dans la préface*, n° 68.

gée dans un sens trop libéral et trop généreux ; la confiance absolue en la droiture des « citoyens régénérés » ne fut qu'une illusion, les recettes diminuèrent et, en présence des déficits continuels des budgets, on se vit obligé, dans la loi du 22 frimaire an VII, qui abrogea celle des 5-19 décembre 1790, de s'écarter de la modération qui caractérisait cette dernière loi et de prendre des précautions contre la fraude ; la nouvelle loi, nous l'avons vu, dépassa peut-être la mesure. Cet exemple prouve bien que la meilleure volonté du législateur, ses désirs d'être modéré dans l'établissement de l'impôt et les obligations qu'il doit imposer au contribuable pour son assiette, sont annihilés par ces habitudes pernicieuses de la fraude.

Qu'on ne prétende pas que le mal n'est pas si grand que nous l'écrivons, il n'est pas nécessaire d'être un observateur bien perspicace pour constater que la fraude existe partout. Laissons quelques instants de côté les droits d'enregistrement et voyons un peu ce qui se passe ailleurs. On sait que la perception des contributions indirectes proprement dites, des droits de douane et des droits d'octroi, s'opère sur une déclaration du contribuable, déclaration obligatoire, mais que bien souvent on cherche à éluder. Il faut pour découvrir les infractions à la loi déjouer les mille inventions de la fraude, il faut une attention toujours en éveil et malgré cela combien de délits

sont ignorés. Ce n'est pas toujours sans dangers que certains agents du ministère des finances accomplissent leur mission : le plus souvent les fraudeurs ont des voitures avec des chevaux très rapides, qu'ils lancent à une grande allure au moment du passage de la frontière, de telle façon, que le douanier qui se précipite à la bride du cheval court grand risque d'être entraîné par le choc et écrasé par la voiture. En outre, les brides des chevaux sont souvent garnies de pointes de fer, de telle sorte qu'il est presque impossible de les saisir. Voilà la fraude et ses procédés. Nous ne savons pas, si dans de pareils cas, les anciennes ordonnances royales dégageaient la conscience des fraudeurs ; mais quel que soit le degré de scepticisme auquel on soit arrivé, on ne peut admettre de semblables révoltes contre la société et les lois établies.

Il nous faut maintenant revenir à notre sujet et nous occuper de la fraude en matière d'enregistrement.

De la fraude en matière d'enregistrement.

Il n'est pas nécessaire d'avoir une longue pratique dans l'administration pour éprouver cette impression que le Trésor subit des pertes considérables du chef de la fraude. Notre intention n'est pas de signaler ici, en détail, les différentes fraudes qui se

commettent journellement ; notre chapitre prendrait des proportions excessives. Nous voudrions, cependant, par quelques exemples, donner un aperçu de l'importance et de l'étendue de la fraude ; et, de cette façon montrer du doigt, quel danger elle peut constituer pour les finances de l'Etat et l'égalité des citoyens devant l'impôt.

La loi de l'impôt oblige les héritiers, donataires ou légataires à passer, dans un délai déterminé, déclaration détaillée des mutations de propriété ou d'usufruit par décès. Cette déclaration doit comprendre tout l'actif de succession, aussi bien le mobilier et les valeurs mobilières que les immeubles. Le plus souvent (le contraire se produit aussi), on souscrit, lorsqu'il y a lieu, la déclaration exigée par la loi, mais cette déclaration est-elle sincère ?

Il est assez difficile qu'il en soit autrement lorsqu'après le décès un inventaire exact a été dressé. Dans ce cas, en effet, tout l'actif de succession a dû être rappelé dans cet acte, et toute omission dans la déclaration de succession sera facilement découverte ; de plus, la valeur des biens meubles étant alors forcément déterminée par l'estimation contenue dans l'inventaire (1), il y a des chances pour qu'elle se rapproche de la vérité. Il pourrait cependant en être autrement, si la prisée n'avait pas été faite sérieuse-

(1) Loi du 21 juin 1875, art. 3, 1^o.

ment par suite d'un accord entre les héritiers et le commissaire-priseur. Mais nous n'avons pas, comme en Suisse, l'inventaire obligatoire portant sur tous les biens du défunt et servant de base à la déclaration ; chez nous, cet acte peut ne pas exister et c'est ce qui arrive fréquemment quand on se trouve en présence d'héritiers majeurs (1). Alors la sincérité de la déclaration dépend presque uniquement de la bonne foi du contribuable, surtout en ce qui concerne le mobilier, car les moyens de découvrir la fraude à son endroit sont inefficaces. L'Administration ne peut aucunement pénétrer dans la demeure du défunt, elle ne peut provoquer l'apposition des scellés, ni faire vérifier par expertise la valeur du mobilier ; ce n'est qu'exceptionnellement que le Trésor peut contester la déclaration des héritiers relativement à la consistance et à la valeur des objets mobiliers ; il est de principe, en effet, qu'à défaut d'inventaire ou d'acte de vente, la loi s'en rapporte, pour l'évaluation du mobilier, à la déclaration des parties (2). Or, la taxation par soi-même, surtout lorsqu'elle n'est pas corrigée par des mesures sévères pour découvrir la fraude, ne peut, dans l'état de nos mœurs,

(1) S'il s'agit d'héritiers mineurs, l'article 451 du Code civil prescrit la rédaction d'un inventaire. Il en résulte que les mineurs n'ont pas la même facilité d'éluder les droits que les héritiers ou légataires majeurs. C'est un des nombreux désavantages, résultant pour les mineurs de la protection qui leur est accordée par la loi.

(2) Loi du 21 juin 1875, art. 3, n° 3.

qu'aboutir à des résultats déplorables. Aussi qu'arrive-t-il ? C'est que dans un nombre de cas trop considérable, le mobilier, ou bien n'est pas déclaré, ou bien, lorsqu'il se trouve l'être, que l'évaluation en est faite d'une façon dérisoire ; il en est de même des fonds de commerce. Quant aux valeurs mobilières au porteur, elles sont souvent omises dans les déclarations et parfois aussi les valeurs nominatives. Relativement à ces dernières, la fraude est entravée par ce fait qu'elles ne peuvent changer de titulaire sans acquitter le droit de transfert à titre onéreux, ou sans justifier qu'un droit de transmission à titre gratuit a été perçu, mais elle n'est pas impossible. Il suffit pour cela de ne pas révéler par un acte quelconque, leur existence à l'Administration pendant cinq années à compter du jour de la déclaration de succession ; après ce délai, les droits dus sur les valeurs omises sont prescrits (1), et l'on peut alors, avec la plus mauvaise foi du monde, se présenter au bureau de l'enregistrement, y faire, en invoquant la prescription, une déclaration constatant que telles et telles valeurs nominatives dépendaient de la succession et, par ce moyen, obtenir du receveur, sans bourse délier, un certificat qui permettra d'effectuer le transfert des titres au nom du nouveau titulaire, comme si les droits de mutation par décès

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 61, 2^o, et 18 mai 1850, art. 41.

avaient été payés (1). Ajoutons que la plupart du temps, durant l'intervalle des cinq années, nécessaire pour acquérir la prescription, on ne sera nullement gêné pour toucher les revenus des titres non déclarés, la plupart des sociétés débitrices, payant aux porteurs les intérêts des titres même nominatifs. Les contribuables trouvent d'ailleurs chez les hommes d'affaires, même chez ceux qui sont considérés comme officiers publics, des guides éclairés pour les diriger sûrement dans ces voies de la fraude, et il n'est pas rare de voir un notaire dresser, à côté d'un partage authentique comprenant les valeurs ayant acquitté l'impôt, un autre partage sous forme d'acte sous seings privés, destiné à être tenu secret, au moins pendant cinq ans, attribuant aux héritiers les valeurs omises dans la déclaration de succession.

Voilà pour le mobilier, les fonds de commerce et les valeurs mobilières. Voyons maintenant ce qui se passe, nous ne disons pas dans la généralité des cas, mais dans des circonstances trop nombreuses, relativement aux immeubles.

Pour la perception du droit de mutation par décès (et aussi pour celle des droits afférents aux dona-

(1) Il n'en est pas de même pour les droits de mutation par décès des inscriptions de rentes sur l'Etat, et pour les peines encourues en cas de retard dans la déclaration ou d'omission de ces valeurs (Loi du 8 juillet 1852, art. 26) ; c'est en pareil cas, la prescription trentenaire qui est applicable.

tions et aux échanges d'immeubles), la valeur de la propriété et celle de l'usufruit sont déterminées par la capitalisation du revenu. Le capital imposable est obtenu en multipliant par 20 le revenu des immeubles urbains et par 25 celui des immeubles ruraux ; s'il s'agit d'une mutation en usufruit, ce même capital est déterminé en multipliant le revenu par 10 ou 12,50 d'après la même distinction (Loi du 22 frimaire an VII, article 15, n^{os} 7 et 8 et loi du 21 juin 1875, article 2). Il est facile d'apercevoir quels inconvénients ce système peut présenter. Toute insuffisance dans la déclaration du revenu est immédiatement multipliée par 20 ou 25 ou par 10 ou 12,50, pour l'assiette de l'impôt. Or, en fait, lorsque les immeubles ne sont pas loués, et c'est la majorité des cas dans nombre de départements, les évaluations en revenu sont, la plupart du temps, bien faibles, elles descendent parfois au revenu cadastral et l'on sait que celui-ci ne correspond nullement à la réalité.

A vrai dire, l'Administration dispose pour la répression de cette fraude de l'expertise ; mais cette procédure, telle qu'elle a été organisée par les articles 17, 18 et 19 de la loi du 22 frimaire an VII et 15 de la loi du 23 août 1871, n'est ni pratique, ni très pratiquée, elle constitue plutôt un épouvantail qu'un moyen efficace d'enrayer la fraude. En effet, la difficulté de trouver des experts consciencieux, les

complications onéreuses et la longueur de la procédure, l'hésitation, justifiée d'ailleurs, avec laquelle l'Administration provoque l'expertise, sont bien connues des hommes d'affaires et de la majeure partie des contribuables.

Est-il besoin d'insister sur les conséquences de cet état de choses ? Il n'est pas de fraude qui porte un préjudice plus considérable au Trésor, si ce n'est, peut-être, celle résultant des dissimulations de prix dont nous allons dire quelques mots.

Des dissimulations de prix.

Lorsqu'il s'agit de mutations de propriété à titre onéreux, l'impôt n'est plus calculé sur la valeur déterminée par le revenu capitalisé des immeubles, mais sur le prix exprimé auquel on ajoute toutes les charges (1). Mais il se peut que ce prix soit entaché de dissimulation, c'est-à-dire, que la somme portée dans l'acte soit inférieure à celle qui a été réellement convenue entre les contractants. Par exemple, un immeuble se vend au prix de dix mille francs, la mauvaise foi n'en exprime que cinq mille ; le Trésor public se trouve ainsi privé du droit sur la moitié du prix. En pareil cas, la loi du 23 août 1871 offre bien à l'Administration un moyen énergique de répression puisque aux termes de son article 12 :

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 15, n° 6.

toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée. » Mais pour infliger une amende aussi forte, il ne suffit pas de prouver l'insuffisance du prix qui, tout en étant inférieur à la valeur réelle de la chose vendue, peut être sincère, il est indispensable d'établir le concert frauduleux du vendeur et de l'acquéreur, et ce n'est pas chose aisée, malgré les facilités de preuve qui ont été accordées à l'Administration dans cette circonstance (1), car, d'un côté comme de l'autre, on a le même intérêt à ne pas dévoiler la dissimulation à laquelle on a eu recours. Dès lors, les pénalités de la loi de 1871 ne seront qu'exceptionnellement applicables et, le plus souvent, le Trésor n'aura que la ressource de provoquer l'expertise dont nous avons dit les inconvénients, et, s'il y a une plus-value constatée par le rapport des experts, le contribuable ne sera tenu au double droit sur le supplément d'estimation et aux frais de l'expertise, que quand l'estimation des experts excédera d'un huitième, au moins, le prix énoncé au contrat (2). Dans le cas contraire, les frais resteront à la charge de l'Administration. On conçoit que dans ces conditions et en raison de l'aléa qui est attaché à toute

(1) Loi du 23 août 1871, art. 13.

(2) Article 18 de la loi du 22 frimaire an VII et 5 de la loi du 27 ventôse an IX.

expertise, les directeurs hésitent à engager des instances, lorsqu'il s'agit de mutations peu importantes et lorsque le bon droit de l'Administration n'est pas absolument évident. Il y a donc là une marge laissée à la fraude dont celle-ci profite dans une large mesure.

La même constatation peut être faite en ce qui concerne les cessions de fonds de commerce à titre onéreux. Ces mutations constituant des transmissions de biens mobiliers, ne se trouvaient pas obligatoirement soumises à l'enregistrement dans un délai déterminé par la loi organique du 22 frimaire an VII. Après la guerre de 1870 et dans le but de procurer de nouvelles ressources au Trésor, on assimila, au point de vue de l'impôt, les cessions de fonds de commerce aux mutations d'immeubles, sauf en ce qui concerne le tarif (1). Par suite, les actes sous seings privés constatant des mutations de propriété de fonds de commerce (2), sont soumis à l'enregistrement dans le délai de trois mois et les ventes verbales à une déclaration dans le même délai. Les moyens de répression de la fraude sont les mêmes que ceux applicables aux mutations immobilières. L'article 8 de la loi le déclare en ces termes : « L'insuffisance du prix de vente du fonds de commerce ou

(1) Art. 7 à 9 de la loi du 28 février 1872.

(2) Les actes notariés doivent toujours être enregistrés. Art. 20 de la loi du 22 frimaire an VII.

des clientèles peut également être constatée par expertise, dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de la mutation. Il sera perçu un droit en sus sur le montant de l'insuffisance, outre les frais de l'expertise s'il y a lieu, et si l'insuffisance excède un huitième. »

Ce même article 8 assimile les mutations de propriété de fonds de commerce aux mutations immobilières, en ce qui concerne les pénalités atteignant les dissimulations de prix et les modes de preuve de ces dissimulations.

Aux mêmes maux, les mêmes remèdes : c'est, qu'en effet, les dissimulations de prix en matière de cessions de fonds de commerce sont plus fréquentes encore que les dissimulations de prix de ventes d'immeubles, et cela s'explique par plusieurs motifs :

D'abord, la dissimulation sera ici tout aussi difficile à établir qu'en matière d'insuffisance de prix immobilier.

Ensuite et surtout, l'arme de l'expertise sera, en notre matière, bien moins redoutable encore qu'en matière immobilière. Au lieu du délai d'un an qui, dans ce cas, est accordé pour procéder à l'expertise, l'Administration n'a le droit de faire constater l'insuffisance d'un prix de vente de fonds de commerce que dans les trois mois de l'enregistrement de la cession ou de la déclaration qui y supplée (1). Et puis,

(1) Article 8 de la loi du 28 février 1872 et 17 de la loi du 22 frimaire an VII.

comment les experts pourront-ils apprécier la valeur vénale des divers éléments d'un fonds de commerce : de la clientèle, qui est personnelle, du matériel et des agencements cédés, qui ont presque toujours été transformés par l'acquéreur du fonds, dès son installation ; comment évaluer quelque chose qui a disparu ? On voit, qu'ici encore, c'est avec la plus grande réserve que l'Administration devra procéder et que, par la force même des choses, les dissimulations et insuffisances de prix sont faciles et, en conséquence, nombreuses et importantes.

Contre ces insuffisances de revenu et de prix, nous avons vu que l'Administration disposait, en général, de l'expertise, il nous faut maintenant citer des cas où cette arme, si imparfaite qu'elle soit, ne sera même pas à sa disposition.

Notre premier exemple se référera à une impossibilité matérielle, le second à une impossibilité juridique.

1^{er} CAS. — *Impossibilité matérielle.*

Notre courte expérience nous a permis de constater les pratiques suivantes dans une grande ville de l'Est, dont la population a doublé depuis la guerre de 1870 et qui, par suite, a dû édifier de nombreuses constructions pour loger ses nombreux habitants. Des spéculateurs, qu'on désigne sous le nom de marchands de biens, opèrent sur les terrains et les maisons : pour éviter les droits sur les acquisitions de

terrains qu'ils font, ils ont recours au procédé devenu classique de la procuration : le marchand de biens achète ferme, tout un domaine, la convention est consignée dans un acte destiné à rester secret, contenant une clause pénale à la charge de celui qui motiverait l'enregistrement de l'acte ; puis, par un écrit généralement authentique, le vendeur donne à l'acheteur les pouvoirs les plus étendus pour louer, vendre, etc. Celui-ci dispose du terrain comme il l'entend ; généralement, il le divise en parcelles qui se vendront plus facilement ; à chaque opération de revente, il est censé n'être que le mandataire de l'ancien propriétaire et la mutation qui s'est opérée sur sa tête, étant restée secrète, un seul droit de mutation est perçu.

Sur les terrains achetés de la sorte, les mêmes spéculateurs font édifier des constructions. Lorsqu'ils ont trouvé un amateur, voici la formule qu'ils emploient afin de dissimuler le prix.

Vente par Primus (marchand de biens) agissant en qualité de mandataire de Secundus (propriétaire originaire) à Tertius (personne qui acquiert définitivement) de :

1° Une parcelle de terrain d'une contenance de... sise à. moyennant un prix de. ;

2° Et des constructions qui, lors de l'entrée en jouissance, étaient commencées sur ledit terrain.

L'acte est, par exemple, du 2 décembre et l'entrée

en jouissance est fixée rétroactivement au 2 septembre.

L'emploi de cette formule procure les avantages ci-après :

1° On élude le droit afférent à la mutation qui s'est effectuée de Secundus à Primus et qui a été tenue secrète ;

2° On a toute facilité pour dissimuler dans l'acte de vente qu'on soumet à l'enregistrement, la plus grande partie du prix ; nous avons vu le cas suivant : une maison vendue effectivement 21.000 francs est dite vendue 8.000 francs. On remarquera que dans l'acte de vente, l'entrée en jouissance est toujours rétroactive et cela est permis, pourvu qu'on n'excède pas le délai de trois mois ; de plus, la maison, dite en cours de construction est en réalité achevée au moment de la vente ; mais comment prouver que tout cela est frauduleux, comment connaître le véritable état de la maison au jour de la vente, nous ne croyons pas qu'en pareille hypothèse, l'expertise soit possible matériellement, bien que juridiquement elle le soit ; c'est ainsi que le champ reste libre pour les fraudeurs.

2° CAS. — *Impossibilité juridique.*

Voici maintenant un cas où l'impossibilité de procéder à l'expertise est d'ordre juridique, c'est lorsqu'il existe un bail pour constater la location d'un immeuble. En pareille situation, et s'il s'agit de mu-

tations à titre gratuit entre vifs ou par décès, le revenu exprimé au bail doit servir de base à la détermination de la valeur imposable ; fut-il dérisoire ou exagéré, le revenu fixé par le bail est imposé à l'Administration, à la condition que ce bail soit courant à l'époque de la mutation (Loi du 22 frimaire an VII, art. 19). La jurisprudence de la Cour de cassation est invariable sur ce point (1). A la vérité, la fraude faisant exception à toutes les règles, l'Administration, pourra démontrer par tous les moyens, même par présomptions, que le bail est simulé, mais elle n'arrivera que très difficilement à fournir la preuve qui lui incombe ; presque toujours elle sera obligée d'établir sa perception d'après le prix énoncé au bail. Cette conséquence suffirait à faire comprendre l'usage de la contre-lettre en matière de baux, mais les avantages de cette fraude ne sont pas moins considérables en matière d'impôts directs. Propriétaire et locataire ont le plus grand intérêt à n'énoncer dans le bail qu'un loyer inférieur au loyer réel, sauf à faire reconnaître le montant de celui-ci par une contre-lettre. Par ce moyen, le locataire atténuera les droits d'enregistrement du bail, sa contribution mobilière et, s'il y a lieu, sa patente qui sont établies en raison de la valeur locative (2). Le propriétaire, de son côté,

(1) Cassation, 19 août 1829 ; Inst. 1303, §§ 8 et 9 ; Inst. 1513, § 3 et 1537-261, S. 28.30.1.359.

(2) Loi du 21 avril 1832, art. 17 et loi du 25 avril 1844, art. 9.

verra sa contribution foncière diminuée, s'il s'agit d'une maison, et, dans l'avenir, les droits de transmission par décès ou à titre gratuit, voire même les droits d'échange seront moins lourds. Les bénéfices de cette fraude eussent été incalculables si le projet d'impôt sur le revenu déposé par M. Peytral en 1898 était devenu une réalité. Ce projet préconisait un impôt sur le revenu déterminé d'après certaines présomptions ; la principale de ces présomptions était le loyer qu'on multipliait par un coefficient variable. On voit de suite quels avantages un pareil système aurait accordés aux contribuables de mauvaise foi, si on n'avait pris contre la fraude que nous venons de signaler des mesures très efficaces.

Après avoir signalé les fraudes qui causent au Trésor le préjudice le plus grave, nous devrions, pour n'être pas incomplet, parler des mutations de propriété, d'usufruit, ou de jouissance d'immeubles qui, astreintes à l'enregistrement ou à la déclaration, sont tenues secrètes ; il nous faudrait aussi examiner la fraude consistant à déguiser un acte sous la forme d'un autre, pour bénéficier d'un tarif moindre, tel n'est pas notre dessein. Nous pensons que tout incomplètes et insuffisantes que soient les indications que nous venons de donner sur les fraudes qui se pratiquent en matière d'enregistrement, elles permettront néanmoins de justifier cette pensée que nous avons émise au début de ce chapitre : à

savoir que le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt recevait une rude atteinte du chef de la fraude et qu'à ce point de vue, comme dans l'intérêt des finances de la République, il est essentiel qu'on ne néglige pas ces questions pratiques de la répression de la fraude. Le législateur doit tout prévoir ; son attention doit se fixer sur toutes les fissures dont la fraude pourrait profiter ; une grande pratique des affaires, une prévision intense sont des qualités indispensables aux hommes qui veulent légiférer en matière fiscale où tout est de droit strict, et où l'esprit de la loi ne peut suppléer à l'insuffisance du texte. Un exemple emprunté à la législation récente démontrera la vérité de ce qui précède :

Antérieurement à 1895, les écrits et actes de toute espèce, nécessaires pour le service de la caisse d'épargne postale et des caisses d'épargne ordinaires, étaient exemptés des formalités de timbre et d'enregistrement. Cette immunité avait été concédée aux certificats de propriété et aux actes de notoriété produits, en cas de décès du titulaire d'un livret, par les parties qui ont à justifier de leurs droits à la propriété des sommes déposées par le défunt (1). La loi du 20 juillet 1895, voulant procurer à l'Administration le moyen d'assurer le paiement des droits de mutations par décès qui, sous l'empire de la loi du

(1) Loi du 9 avril 1881, art. 20 et 21. Décision du ministre des finances du 11 juin 1888 ; Instr. 2659 et 2755, § 5.

9 avril 1881 échappaient fréquemment au Trésor décida dans son article 23 que « les certificats de propriété et actes de notoriété exigés par les caisses d'épargne pour effectuer le remboursement, le transfert ou le renouvellement des livrets appartenant aux titulaires décédés ou déclarés absents seraient visés pour timbre et enregistrés gratis ». Cette disposition, en exigeant la formalité de l'enregistrement gratis dans le but que nous avons indiqué, ne prescrit pas aux rédacteurs des certificats de propriété, l'indication du montant des livrets. Comme bien on le pense, toutes les personnes préposées à la rédaction desdits certificats de propriété, gardèrent sur le montant des livrets un silence habile qui permit aux contribuables de déclarer les livrets pour des sommes dérisoires ; maires, notaires, juges de paix eux-mêmes, violèrent avec empressement l'esprit de la nouvelle loi. Il a fallu depuis, des circulaires du ministre de la justice pour rappeler aux notaires et aux juges de paix, quelle avait été l'intention du législateur de 1895 ; on a menacé ces fonctionnaires de peines disciplinaires, mais nous ne voyons pas bien quelle pourrait être la sanction de cette menace, contre un maire qui s'obstinerait à ne pas insérer dans les certificats qu'il établit les indications relatives au montant des livrets.

Nous nous sommes décidé à dénoncer l'esprit de fraude qui ruine nos finances, parce que nous sommes

un partisan résolu de la justice dans la répartition de l'impôt, parce que nous avons vu avec peine les contribuables naïfs ou sincères, acquitter seuls l'intégralité de l'impôt, c'est pour ces motifs que nous avons dirigé nos efforts sur la matière qui fait l'objet de notre thèse ; nous serions heureux de voir le législateur provoquer une réaction contre cet esprit et ces habitudes. A une époque où l'impôt est considéré comme la quote-part de chaque citoyen dans le paiement des dépenses publiques, c'est faire œuvre de mauvais citoyen que d'atténuer cette quote-part par des agissements frauduleux, c'est se rendre coupable d'un délit fiscal qui devrait être puni comme tous les délits, car la fraude envers l'Etat est un vol absolument comme la fraude envers les particuliers. Comme l'Etat est obligé de pourvoir à ses dépenses, il est contraint de compenser les pertes que la fraude lui fait subir, en rehaussant le taux des impôts existants ou en créant des impôts nouveaux, de sorte que les fraudeurs font tort aux bons contribuables.

L'opinion publique devrait donc blâmer ces manœuvres qu'aujourd'hui elle excuse ; tandis qu'une infraction ordinaire à la loi, fait perdre l'estime et la confiance de ses semblables, les infractions à la loi fiscale sont considérées comme péché véniel, tromper le fisc ne déshonore pas aux yeux du public. On ne saurait trop condamner cette indulgence à l'endroit des délits fiscaux ; le fisc pouvait être odieux à

une époque où « le fermier de l'impôt était le souverain législateur dans les matières qui étaient l'objet de son intérêt personnel » (1), mais l'Administration de l'Enregistrement n'est plus cette « monstrueuse régie » dont parlait Malesherbes, elle applique, avec fermeté sans doute, mais avec une entière bonne foi, sous la surveillance des tribunaux ordinaires, des lois qui, malgré certaines lacunes, ont opéré un progrès indéniable dans l'assiette et la perception de l'impôt, et devant lesquelles tout le monde devrait s'incliner tant qu'elles n'auront pas été modifiées.

Malgré cela, on voit parfois les tribunaux, se faire les complices des fraudeurs, voici comment :

Aucun acte ou écrit ne peut être produit en justice, sans avoir été préalablement enregistré ; les juges qui rendent des jugements « sur des actes non enregistrés sont personnellement responsables des droits » (2). Or, il faut le reconnaître, cette prescription de la loi est souvent méconnue et il n'est pas rare que des conventions écrites dont il a été donné lecture à l'audience, soient désignées par le jugement comme verbales. Les tribunaux de commerce ont la spécialité de ces pratiques, on trouve souvent dans leurs jugements des considérants du genre de ceux-ci :

(1) Remontrances faites au roi, au nom de la Cour des Aides par Malesherbes en 1775.

(2) Articles 23 et 47 de la loi du 22 frimaire an VII et 16 de la loi du 23 août 1871.

Attendu que par conventions verbales en date du..... etc.

Attendu que par conventions verbales, etc., et plus loin,

Attendu que l'article 10 de la convention est « ainsi conçu ».....

Les tribunaux civils comprennent assez souvent mieux les obligations qui leur sont imposées relativement à l'enregistrement des actes qui sont produits devant eux, ils sont, en général, plus soucieux de leur responsabilité à cet égard, mais il en est cependant qui voient d'un œil peu sévère, les fraudes à la loi fiscale. On va en juger par un considérant emprunté à un jugement du tribunal civil de Caen, d'ailleurs réformé en appel par arrêt de la Cour de Caen du 7 juillet 1896. Les juges du tribunal de Caen sont très précis, ils n'éprouvent aucune hésitation à formuler toute leur pensée, point n'est besoin pour cela de périphrase.

« Attendu, disent-ils, que dans l'état actuel de nos mœurs, une fraude envers l'Administration de l'Enregistrement, n'est considérée par personne, comme un acte portant atteinte à l'honorabilité et que, par suite, l'estime et la considération d'un notaire ne pouvaient en être diminuées ; que la peine disciplinaire, même très légère, prononcée par le tribunal serait encore excessive, parce qu'elle serait de nature à laisser planer sur les actes du notaire incriminé un soupçon injuste et immérité. »

Notez qu'il s'agit d'un notaire fraudant pour son propre compte. Après cela, qu'y a-t-il d'étonnant à ce que l'on n'éprouve aucun scrupule à dépouiller l'Etat ; obligez donc les contribuables à observer une loi pour laquelle les magistrats, eux-mêmes, n'ont qu'un respect aussi médiocre. Il n'est cependant pas nécessaire de les encourager dans la résistance aux lois d'impôts ; ceux qui sont chargés de les appliquer ont une tâche suffisamment ardue qu'il serait politique de faciliter. Qu'on réfléchisse à l'attitude prise vis-à-vis du Trésor par les congrégations religieuses et qu'on se demande ce qu'il adviendrait de nos finances, si tous les contribuables ligués et unis dans un même élan de résistance, les imitaient. Il n'est pas de moyen qu'elles n'aient inventé pour refuser le paiement des impôts mis à leur charge ; on ne dissimule pas d'ailleurs qu'on résiste pour le plaisir de résister et de faire échec au gouvernement. Le *Bulletin des congrégations*, paru en octobre 1897, publie une certaine lettre adressée à son Directeur par le R. P. Stanislas, capucin, dont nous extrayons ce qui suit :

« Mon révérend Père,

« Vous vous en souvenez, sans doute, dans les grandes réunions qui ont eu lieu, auxquelles assistaient des délégués de Paris, de Reims, de Lyon et de Cambrai, etc., divers modes de procédure nous

ont été indiqués, modes que je crois utile de rappeler pratiquement à nos abonnés.

« On peut les résumer ainsi :

« 1° En face des poursuites du fisc, épuiser toutes les juridictions. Tactique qui laisse, il est vrai, peu d'espoir d'obtenir justice devant ces tribunaux successifs. Nous ne sommes pas assez naïfs pour avoir de grandes illusions, mais tactique qui prolonge les délais et encombre les tribunaux, c'est une tactique de bonne guerre qui nous fait défendre, pied à pied, les droits sacrés que nous avons l'honneur de défendre. »

« 2° S'en tenir à l'attitude radicalement passive, ne rien répondre à chaque visite de l'huissier, se laisser même condamner par défaut, et attendre la saisie ainsi que viennent de le faire », etc.

Tel est l'état de nos mœurs, comme dit le tribunal de Caen, mais nous n'en concluons pas avec lui, que toute résistance à la loi d'impôt est excusable, nous dirons au contraire : puisque les mœurs sont indulgentes pour la fraude, il importe de changer ces mœurs, si c'est une éducation nouvelle à faire, il faut l'entreprendre sans hésiter, il faut réagir contre les infinies combinaisons de la tromperie ; il le faut, parce que telle est la justice, il le faut dans l'intérêt des finances de la République, il le faut enfin, parce que la sincérité du contribuable est une condition indispensable pour la réalisation de certai-

nes réformes qu'on voit poindre à l'horizon : la déduction du passif pour la perception des droits des mutations par décès, l'impôt progressif sur les successions et, peut-être, sur le revenu. C'est à cette même conclusion qu'arrivait Duchâtel quand il disait au conseil des Cinq-Cents : « Vous comptez sur une amélioration dans le produit des droits d'enregistrement ; mais pour l'obtenir, il faut en assurer le recouvrement par des moyens auxquels l'abus et la fraude ne puissent échapper. »

DEUXIÈME PARTIE

DES MOYENS DE PREUVE. — PRINCIPES GÉNÉRAUX.

Dans la première partie de ce travail, nous avons montré quelle influence profonde la crainte de la fraude avait exercée sur notre législation fiscale. Tout en reconnaissant que cette crainte avait eu pour conséquence l'établissement et le maintien de règles de perception en discordance avec les principes du droit civil et parfois avec ceux de la logique et de l'équité, nous avons insisté sur l'utilité et la nécessité qu'il y avait pour le législateur d'assurer le respect des lois d'impôts, de se préoccuper sans cesse de cette question de la fraude, de la prévoir et de la réprimer efficacement. Dans cette seconde partie, nous allons voir comment le législateur a organisé la répression de la fraude et quels moyens il a fournis à l'Administration de l'Enregistrement pour la constater et en administrer la preuve.

Il semble que le législateur ait à cet égard le choix entre deux systèmes :

Ou bien déterminer les modes de preuve à l'usage particulier de l'Administration avec exclusion des autres moyens ;

Ou bien, opposant aux manœuvres sans scrupules des fraudeurs, l'action sans limite de l'Administration, accorder à celle-ci, comme minimum, tous les modes de preuve du droit commun.

Le législateur de l'an VII n'a ni complètement adopté le premier système, ni absolument repoussé le second, du moins d'après l'interprétation qu'on a donnée à la loi du 22 frimaire. Les règles qu'il a tracées paraissent indiquer une préférence en faveur du premier système, mais ces règles étaient si incomplètes que l'Administration et la jurisprudence ont dû recourir à la loi générale.

Les seules dispositions que la loi de frimaire consacre au genre de preuves à l'usage de l'Administration, pour la recherche des droits cédés, sont inscrites dans les articles 12, 13, 17, 18 et 19. Elles concernent exclusivement les mutations de propriété, d'usufruit et de jouissance d'*immeubles*, les insuffisances de prix dans les ventes ou autres actes translatifs d'*immeubles* à titre onéreux, et enfin les insuffisances commises dans l'évaluation du revenu des *immeubles* transmis à titre gratuit ou par décès. Que décider dans les cas non prévus par la loi fiscale ? Convenait-il d'appliquer la loi générale, ou bien fallait-il n'accorder à l'Administration que les ar-

mes qui lui avaient été données spécialement, en un mot, décider que la loi de l'impôt devait se suffire à elle-même ?

Cette question donna lieu aux plus graves difficultés.

Les adversaires de l'Administration prétendirent que la loi fiscale avait son domaine spécial et qu'elle ne pouvait emprunter les règles du droit commun.

Au contraire, l'Administration soutint que dans tous les cas où la loi spéciale était restée muette, elle jouissait de la faculté de recourir à toutes les preuves du droit commun et elle demanda aux tribunaux de reconnaître son système. Elle s'efforça notamment de faire triompher sa manière de voir sur deux points particulièrement intéressants :

1° A l'occasion des dissimulations de prix de vente ;

2° A propos des insuffisances d'évaluations mobilières et des omissions mobilières.

1° Dissimulations de prix de vente.

Supposons d'abord une mutation d'immeubles opérée à titre onéreux, l'Administration soupçonne que le prix est supérieur à celui qui a été indiqué dans l'acte, mais elle n'a eu connaissance d'aucune contre-lettre et l'article 40 de la loi de frimaire an VII ne peut recevoir son application (1), n'aura-t-elle à sa

(1) Cet article frappe d'une amende égale au triple du droit, toute

disposition que l'expertise organisée par l'article 17 de la loi de frimaire, à l'aide de laquelle elle ne pourra démontrer que l'insuffisance du prix, ou bien pourrat-elle établir la dissimulation par les modes de preuve du droit commun ?

Ses adversaires affirmèrent que le législateur de l'an VII avait, non seulement déterminé les valeurs sur lesquelles le droit proportionnel serait assis, mais encore les moyens de contrôler leur évaluation. Son système, dirent-ils, consiste à distinguer les mutations donnant lieu au droit sur le prix exprimé ou la valeur vénale, des transmissions assujetties à l'impôt sur le revenu capitalisé. A l'égard des revenus, l'article 19 de la loi, déclare qu'ils peuvent être établis, non seulement par l'expertise, mais encore par tous actes de nature à les faire connaître ; pour la valeur vénale, au contraire, l'article 17 se borne à autoriser l'emploi de l'expertise. On fait ressortir l'opposition qui existe entre ces deux articles, et on conclut que le législateur n'a pas voulu donner au Trésor, pour la constatation des valeurs vénales, les mêmes facilités que pour celle des revenus.

De son côté, l'Administration soutint que la loi du 22 frimaire an VII, en établissant l'expertise, n'avait pas entendu limiter à ce moyen, les mesures répressives des dissimulations de prix. Le législateur,

contre-lettre qui a pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte,

dit-elle, prévoyant, non sans raison, que la dissimulation serait toujours très difficile et souvent même impossible à prouver, a dispensé l'Administration de faire cette preuve et l'a autorisée à requérir l'expertise pour prouver simplement que le prix exprimé est inférieur à la valeur vénale et non au prix réel, mais il n'en faut pas conclure qu'il lui est interdit de se prévaloir des preuves de dissimulation qui viennent à sa connaissance, notamment par les actes présentés à la formalité.

En faveur de son système, l'Administration invoqua les principes généraux de la législation fiscale et notamment l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, aux termes duquel « le droit proportionnel est assis sur les valeurs » d'où la conséquence, qu'après avoir atteint les valeurs énoncées, le droit doit encore frapper l'excédent accusé par le montant des valeurs réelles, lorsque l'importance exacte en est juridiquement constatée.

La Cour de cassation n'eût pas à se prononcer sur cette question. Aussi les décisions judiciaires furent-elles contradictoires ; elles sont tellement incohérentes, qu'il est impossible de tirer une règle en faveur ou à l'encontre de la perception du droit simple sur la portion du prix dissimulée (1). La question

(1) L'Administration a soutenu quelquefois que le droit en sus était exigible sur le montant dissimulé du prix, mais elle abandonna rapidement sa prétention, par la raison péremptoire qu'il

n'offrant guère aujourd'hui qu'un intérêt rétrospectif, puisque, comme nous l'indiquerons plus loin, la loi du 23 août 1871 a édicté sur la matière de nouvelles mesures, nous ne croyons pas utile de rapporter les décisions qui ont été prononcées dans un sens ou dans l'autre.

Toutefois, si la discussion est close en ce qui concerne les dissimulations commises dans les prix de vente d'immeubles, et les soultes d'échanges ou de partages de biens de même nature, la question reste entière relativement aux dissimulations mobilières. En effet, bien que l'article 12 de la loi du 23 août 1871, soit conçu en termes généraux, et paraisse en conséquence, s'appliquer aussi bien aux dissimulations mobilières qu'aux dissimulations immobilières, tous les commentateurs sont d'accord pour décider que le législateur de 1871, n'a eu en vue que les dissimulations concernant les immeubles. Cette interprétation résulte en premier lieu, de la discussion qui a précédé le vote de la loi, ensuite de ce fait que postérieurement, il a fallu une loi spéciale, celle du 28 février 1872, pour étendre les dispositions des articles 12 et 13 de la loi de 1871 à une catégorie particulière de biens meubles : les fonds de commerce (1). Nous devons, en conséquence, examiner le

n'y a aucun texte qui prononce cette pénalité dans ce cas particulier.

(1) T. A., V^o *Dissimulation*, n^o 7 ; *Dict. des droits d'enreg.*, V^o *Dissimulation*, n^o 42.

point de savoir si l'Administration se trouvera absolument désarmée contre une dissimulation mobilière.

A cet égard, MM. Championnière et Rigaud (1) s'expriment de la façon suivante :

« S'il s'agit d'une mutation mobilière ou de toute autre convention ayant des meubles pour objet, c'est encore, aux termes de l'article 14, sur le prix exprimé que le droit doit être établi ; mais la Régie est obligée de tenir pour vrai ce prix exprimé ; elle ne peut chercher hors de l'acte, une base d'évaluation ; la loi ne lui accorde point l'expertise, ni par conséquent aucune autre voie d'évaluation ; elle doit percevoir conformément à l'acte et selon son contenu. »

D'autre part, au n° 3270 de leur *Traité des droits d'Enregistrement*, ils formulent la même idée avec plus de précision encore :

« La loi, disent-ils, n'accorde l'expertise que pour les immeubles, ainsi la Régie n'a point à s'enquérir de la valeur des objets mobiliers transmis ; quelle que soit la disproportion reconnue ou constatée entre la valeur de ces objets et le prix exprimé, c'est toujours sur ce prix que le droit doit être liquidé. La preuve qu'un autre prix plus élevé a été convenu verbalement ou payé, ne suffirait pas pour modifier la perception ; un nouveau droit ne serait dû que

(1) T. 1^{er}, n° 138.

dans le cas où un acte, stipulant un supplément de prix, serait volontairement soumis à la formalité. »

On ne peut refuser plus catégoriquement tout droit de contrôle à l'Administration.

Cette opinion est la conséquence forcée de la distinction admise par MM. Championnière et Rigaud (*Traité*, n° 46) des droits d'enregistrement en droits d'acte et droits de mutation. Ils entendent par droit de mutation, ceux que certaines transmissions de propriété, d'usufruit ou de jouissance ouvrent d'elles-mêmes ; ils désignent sous le nom de droits d'actes, ceux dont l'exigibilité demeure subordonnée à l'existence d'un titre écrit ou d'un jugement. En ce qui concerne ces derniers, l'Administration doit, d'après ces auteurs, s'en tenir pour l'assiette de l'impôt aux mentions de l'écrit présenté à la formalité sans qu'il soit permis de s'en écarter sous aucun prétexte, même en cas de simulation (1).

M. Naquet (2) déclare que lorsqu'il s'agit de meubles, l'Administration ne peut rien prouver contre les actes. Ces expressions peu explicites nous paraissent indiquer que cet auteur dénie lui aussi à l'Ad-

(1) La distinction formulée par MM. Championnière et Rigaud est généralement repoussée (Voir Naquet, n° 79). Cette distinction, dit l'Administration, n'existe pas dans les textes généraux de la loi fiscale, et elle ne résulte d'aucun des principes de droit (Inst. 2542, § 3, p. 42). Elle est condamnée par une jurisprudence constante, V. Cass., 20 novembre 1889, S. 90.1.353.

(2) Dernière édition, t. I, n° 59.

ministration le droit de combattre une dissimulation mobilière.

M. Demante(1), au contraire, nous semble réserver à l'Administration un droit de contrôle, car dit-il, la perception n'est réglée par la teneur de l'acte que si la simulation n'est pas découverte par les parties elles-mêmes ou par la constatation d'une contre-lettre.

Quelle est, à ce sujet, l'opinion de la jurisprudence?

Il n'est pas à notre connaissance que la Cour de cassation ait été appelée à se prononcer sur cette question. Mais nous trouvons dans un jugement rendu par le tribunal de la Seine, le 19 janvier 1894(2), un considérant de nature à laisser supposer que dans l'esprit du tribunal, la dissimulation d'un prix de vente mobilière ne pourrait être prouvée par l'Administration. On lit, en effet, dans cette décision que « la loi du 28 février 1872 a été nécessaire pour permettre à la Régie de contester la sincérité des prix consignés dans les actes portant transmission de fonds de commerce, valeurs essentiellement mobilières, ce qui aurait été inutile si la loi de frimaire an VII avait implicitement permis à l'Administration de prouver l'insuffisance des prix portés aux actes de transmission de biens meubles entre

(1) *Principes de l'Enregistrement*, 4^e édition, t. 2, nos 764 et suivants.

(2) Rapporté *J. E.*, art. 24278 ; *R. E.*, art. 644.

vifs et à titre onéreux. » Cette décision serait à notre sentiment inexacte, car l'article 14, § 5 de la loi du 22 frimaire an VII, dispose que pour les ventes de biens meubles, la valeur passible du droit proportionnel est déterminée « par le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent ajouter au prix ».

Du moment où le prix constitue la base légale de la perception, il est de toute évidence que l'Administration est fondée à exiger un supplément de droit, lorsqu'elle prouve que le prix énoncé est entaché de dissimulation. Il y a alors une fraude à la loi d'impôt, qui peut être établie à l'aide des moyens de preuve compatibles avec la procédure spéciale suivie en matière d'enregistrement, à l'exclusion des modes de preuve très larges autorisés par la loi du 23 août 1871.

C'est à cette conclusion qu'aboutit l'Administration de l'Enregistrement, dans une solution rendue à la date du 1^{er} mai 1894 (1).

2^o *Insuffisances d'évaluations mobilières et omissions.*

Quant aux insuffisances, nous distinguerons, d'une part, les insuffisances d'évaluations mobilières faites dans les déclarations estimatives effectuées en conformité de l'article 16 de la loi de frimaire, et, d'autre part, les insuffisances d'évaluations mobilières commises dans les déclarations de successions.

(1) Rapportée J. E., 24376 ; R. E., art. 706.

Nous ne nous occuperons pas spécialement des omissions qui sont absolument assimilées aux insuffisances mobilières quant aux modes de preuve.

A. *Insuffisances d'évaluations mobilières dans les déclarations estimatives.* — L'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, prévoyant le cas où les actes ne contiendraient pas les renseignements nécessaires pour asseoir l'impôt, prescrit d'y suppléer par une déclaration estimative.

La loi, après avoir ainsi posé le principe, ne contient aucune disposition destinée à en assurer l'exécution. Elle n'édicte aucune peine contre les redevables qui ont commis une insuffisance d'évaluation et elle est muette sur les moyens dont l'administration peut faire usage pour contester cette estimation.

Faut-il en conclure que l'Administration est obligée de s'incliner devant l'évaluation des parties ?

A cette prétention, l'Administration répondit que si du silence de la loi relativement à la sanction des insuffisances commises dans les évaluations mobilières, on pouvait conclure qu'elle n'était pas autorisée à exiger des parties qui ont commis une insuffisance d'évaluation, le paiement d'un droit en sus, on ne pouvait invoquer le même motif pour repousser son action lorsqu'il s'agissait seulement pour elle de faire constater l'insuffisance et d'exiger les droits sur la véritable valeur imposable, qu'en décider autre-

ment, serait laisser l'impôt à la discrétion des parties ; que, d'ailleurs, aux termes de l'article 4 de la loi de frimaire, les droits proportionnels étaient assis sur les valeurs et qu'en définitive, l'estimation que les parties sont tenues de fournir n'est qu'un moyen de perception et non la base de l'impôt.

Les tribunaux furent presque unanimes à admettre cette argumentation et la Cour de cassation la consacra définitivement par son arrêt du 20 octobre 1889 (1).

Non seulement cet arrêt accorde à l'Administration le droit de rechercher l'insuffisance d'une évaluation de valeurs mobilières, mais il précise en outre, la manière dont ce contrôle peut s'exercer. Il reconnaît à l'Administration le droit d'établir les insuffisances par tous les moyens de droit commun qui ne sont pas contraires au texte de la loi fiscale, notamment par les actes émanant des parties ou de leurs ayants cause, soit même par des présomptions tirées des actes qui parviennent par l'enregistrement à sa connaissance ou que la loi soumet à son droit d'investigation. Dans l'espèce, la Cour de cassation à qui l'Administration demandait de reconnaître l'insuffisance commise dans une déclaration faite pour la perception du droit sur une condamnation à des dommages et intérêts à fixer par état, a admis

(1) S. 90.1.353 et la note de M. Wahl ; D. P. 90.1.201 ; Inst. 2791, § 3, *J. E.*, 23324.

comme preuve de cette insuffisance, la déclaration faite lors de l'inscription de son hypothèque judiciaire par la partie qui avait obtenu la condamnation.

Ce principe que l'Administration peut contrôler la déclaration estimative des parties, trouve son application fréquente en matière de marchés.

Il a été jugé que lorsque, pour l'enregistrement d'un marché de travaux dont l'importance reste indéterminée, les parties ont fait une estimation qui a servi de base à la perception du droit proportionnel, l'Administration conserve le droit d'établir par tous les moyens légaux que les travaux ont dépassé le montant de l'estimation et de réclamer un supplément d'impôt sur la différence (1).

Il a aussi été décidé que l'Administration est fondée à exiger un supplément de droit sur un jugement prononçant la séparation de deux époux et condamnant le mari à restituer les reprises, lorsqu'un acte fixe les reprises à un chiffre supérieur au montant de l'estimation faite pour établir la perception (2).

Ce droit de contrôle reconnu à l'Administration

(1) Cass., 27 juillet 1853, S. 53.1.772, Inst. n° 1986, § 6 ; 8 décembre 1856, S. 57.1.366, Inst. 2096, § 4 ; 4 avril 1864, S. 64.1.189, Inst. 2283, § 3 ; 18 juillet 1870, D. P. 71.1.157, Inst. 2444, § 4.

(2) Cass. civ., 12 novembre 1844, S. 45.1.27, Inst. n° 1732, § 2 ; Req., 20 mai 1868, S. 69.1.232.

en matière de déclarations estimatives, pourrait-il s'exercer pour critiquer le prix d'une vente mobilière ; l'Administration serait-elle admise à établir par les moyens de preuve dont elle dispose et notamment par présomptions, que le prix est inférieur à la valeur réelle des objets transmis ? Nous écartons, bien entendu, le cas de fraude que nous avons déjà examiné en nous occupant des dissimulations, pour envisager seulement l'insuffisance du prix mobilier.

La solution n'est pas sans difficulté. L'article 14 de la loi de frimaire, spécial aux biens meubles, porte alinéa 5, que pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux, la valeur sera déterminée par le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent ajouter au prix. Cette disposition établit-elle une base légale de perception imposée à l'Administration toutes les fois que la sincérité du prix n'est pas contestée, ou bien, à défaut d'un texte spécial, celle-ci peut-elle établir l'insuffisance du prix par les modes de preuves compatibles avec la procédure organisée par la loi de frimaire et les lois subséquentes ?

Nous serions disposé à admettre cette dernière solution ; le principe fondamental en matière d'enregistrement étant que les droits doivent être assis sur les valeurs (1). D'autre part, puisque dans tous

(1) Article 4, loi frimaire.

les cas où le législateur n'a pas organisé de système de contrôle, les modes de preuves du droit commun, en tant qu'ils ne sont pas incompatibles avec la procédure suivie en matière d'enregistrement, ont été mis à la disposition de l'Administration, nous ne voyons pas pourquoi il en serait autrement dans le cas spécial que nous examinons.

La question a été soumise assez récemment au tribunal de la Seine, lequel a décidé par un jugement du 19 janvier 1894 (1) que la loi de frimaire ne contient aucun texte accordant à l'Administration le droit d'établir l'insuffisance du prix énoncé en ce qui concerne les mutations mobilières à titre onéreux et, qu'en conséquence, la preuve de cette insuffisance ne peut être fournie. Le tribunal appuie sa décision sur la distinction des droits d'enregistrement en droits d'actes et de mutations imaginée par Championnière ; cette distinction, ainsi que nous avons déjà eu l'occasion de le dire, n'existe pas dans les textes fiscaux et le tribunal en la considérant comme essentielle, ne pouvait qu'aboutir à des conséquences inexacts.

L'Administration, tout en faisant certaines réserves au sujet des motifs invoqués par le tribunal, a cependant consenti à l'exécution de ce jugement par une solution du 1^{er} mai 1894 (2).

(1) Rapporté *J. E.*, art. 24278 ; *R. E.*, art. 644.

(2) Rapportée : *J. E.*, 24376 ; *R. E.*, 706.

B. *Insuffisances d'évaluations mobilières commises dans les déclarations de successions et omissions mobilières.* — Ici encore, les adversaires de l'Administration reprirent la tactique que nous venons de signaler à propos des dissimulations de prix ; ils dirent : l'article 14, n° 8 de la loi de frimaire prescrit de s'en rapporter à la « déclaration estimative » des parties, pour la détermination de la valeur des biens meubles transmis entre vifs, à titre gratuit ou par décès, il faut, à défaut d'inventaire (1), s'en tenir à ce texte et admettre que la loi ne se préoccupe pas des insuffisances, la bonne foi des contribuables ne doit pas être mise en doute.

L'Administration de l'Enregistrement qui constatait une recrudescence de fraudes parallèle à l'accroissement de la fortune mobilière, déclara que c'était pour elle, un droit et un devoir, de vérifier l'exactitude des évaluations mobilières. Les insuffisances dans les estimations des biens, dit-elle, donnent lieu à un double droit, l'article 39 de la loi de frimaire est général à cet égard, on ne peut restreindre son application aux seuls immeubles ; dès lors, si la loi de frimaire n'indique aucun moyen d'établir la fraude, lorsqu'il s'agit d'évaluation de meubles, la seule conséquence à en tirer c'est qu'elle s'en est référée au droit commun.

(1) Dans le cas où un inventaire existe, l'article 27 de la loi du 22 frimaire an VII, prescrit de prendre l'estimation portée audit inventaire comme base de la perception.

Elle fut, ici, plus heureuse qu'en matière de dissimulation de prix ; les hésitations des tribunaux furent moindres, les fraudes étaient si nombreuses et si importantes, qu'ils autorisèrent l'Administration à prouver les insuffisances d'évaluations mobilières et les omissions par toute espèce de preuve, même par commune renommée. La Cour de cassation décida dans le même sens :

« Attendu, dit un arrêt du 24 mars 1846 (1), qu'il est de principe général, même en matière d'enregistrement, qu'en l'absence de dispositions spéciales, le droit commun reprend son empire, que dès lors, et la loi du 22 frimaire an VII, ne contenant aucune disposition sur les preuves spéciales, à l'aide desquelles se constateront les omissions et les insuffisances dans les déclarations estimatives des objets et effets mobiliers, il faut recourir aux règles prescrites par le droit commun. Qu'ainsi dans l'espèce, la régie de l'Enregistrement aurait pu demander à faire la preuve de la valeur des deniers des mines d'Anzin, soit par la commune renommée (art. 1415, Code civil), soit par des faits et des actes de nature à établir juridiquement l'insuffisance des déclarations estimatives. »

On ne tarda pas à reconnaître qu'on était allé trop loin et que ce système qui accordait à l'Admi-

(1) D. P. 46.1.321, S. 46.1.317, Inst. 1767, § 8.

nistration tous les modes de preuve du droit commun, aboutissait à dénaturer la procédure fiscale. En effet, aux termes de l'article 65 de la loi de frimaire « l'instruction des instances doit se faire par simples mémoires respectivement signifiés » ; or, admettre l'enquête, l'interrogatoire sur faits et articles, c'était introduire dans l'instruction un élément oral. Pour ces motifs, la Cour de cassation modifia sa jurisprudence et n'autorisa plus l'Administration à se prévaloir des modes de preuves incompatibles avec la procédure écrite prescrite par l'article 65 sus-énoncé. L'arrêt qui opéra ce revirement de jurisprudence est du 29 février 1860 (1), il mérite d'être reproduit en entier.

« La Cour ; — Vu les articles 65 et 39 de la loi du 22 frimaire an VII ; — Attendu que cette loi, qui, pour la liquidation et la perception du droit proportionnel a indiqué dans divers articles : 12, 13, 17, 18 et 19, le mode de preuves qu'elle admet pour constater les mutations qu'elle prévoit et déterminer la valeur des immeubles transmis, dispose dans son article 14, n° 8, que, pour les transmissions entre vifs à titre gratuit des biens meubles, et pour celles qui s'opèrent par décès, la valeur est déterminée par la déclaration des parties, sans distraction des char-

(1) D. P. 60.1.139, S. 60.1.475, Inst. 2185, § 4, R. P. 1284. Voir dans le même sens un arrêt du 19 mars 1862, Inst. 2223, § 4, R. P. 1600 ; S. 62.1.537, D. P. 62.1.223.

ges ; et que la même disposition est renouvelée par l'article 27 exigeant, à défaut d'inventaire, une déclaration détaillée et estimative des parties ; mais que, nulle part, la loi fiscale n'indique, ni ne suppose que la preuve testimoniale puisse être admise, pour déterminer cette valeur et suppléer aux omissions qui pourraient être faites ; — Attendu qu'il ne résulte pas de l'article 39 de la loi précitée, qui prévoit et punit du double droit les omissions reconnues et les insuffisances constatées dans les déclarations, que, pour les établir, on puisse recourir à la preuve testimoniale ; que les expressions même de la loi, sagement entendues, démontrent que, dans sa pensée, elle s'est référée à un état de choses où la preuve des omissions ou insuffisances, résulterait des actes émanés des parties elles-mêmes, ou d'autres actes et faits constants au procès, qui leur seraient opposables ; — Attendu, en effet, que sans doute la loi fiscale a voulu que la régie pût contrôler et réprimer les déclarations fausses ou incomplètes des parties ; mais que, quand il s'agit de valeurs mobilières qui ne sont pas soumises à l'expertise, l'élément de preuve en harmonie avec l'esprit de la loi, doit reposer sur des faits et actes parvenus à la connaissance de la régie et propres à établir juridiquement les insuffisances ou omissions qu'elle allègue, tels que partages, transactions, inventaires, liquidations, répertoires de notaires et autres actes soumis à la formalité de

l'enregistrement ; et qu'il n'a pas été dans l'intention de la loi, plus qu'il n'est dans son texte, de permettre à la régie de se livrer à des recherches des forces mobilières des successions par voie d'enquêtes, et de pénétrer ainsi dans l'intérieur des familles à l'aide des preuves testimoniales toujours dangereuses et de nature à y jeter le trouble et l'inquiétude ; — Attendu, enfin, que ce mode de preuves et la procédure qu'il comporte, sont incompatibles avec l'économie de la loi fiscale et avec les formes prescrites, en cette matière, par les articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de celle du 27 ventôse an IX, auxquelles il n'a été fait exception que dans des cas particuliers, dans lesquels ne rentrent pas ceux sur lesquels a statué la loi du 22 frimaire an VII ; — D'où il suit que le jugement attaqué, en autorisant la régie de l'Enregistrement et des Domaines, à faire constater une prétendue omission de déclaration de valeurs mobilières dans une succession, au moyen d'une enquête qu'il a ordonnée, a expressément violé l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII, et fausement appliqué l'article 39 de la même loi ; — Par ces motifs, casse. »

Depuis la jurisprudence s'est maintenue au même point, mais des réformes législatives importantes ont été faites aux deux points de vue que nous venons de signaler.

1° Dissimulations de prix.

En ce qui concerne la preuve des dissimulations de prix de vente d'immeubles, un texte catégorique a remplacé la jurisprudence incertaine des tribunaux. Aux termes de l'article 13 de la loi du 23 août 1871 : la dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage, peut être établie par tous les genres de preuve admis par le droit commun, le serment seul est repoussé et la preuve testimoniale est limitée à dix ans, à partir de l'enregistrement de l'acte. Il fallait aussi, dans ce cas, modifier la procédure, l'article 13 admet la procédure sommaire.

Lorsque, en 1872, le législateur assimila au point de vue de la perception des droits, les cessions de fonds de commerce à titre onéreux aux ventes d'immeubles, il déclara applicables aux dissimulations de prix commises en la matière, les dispositions de l'article 13 de la loi du 23 août 1871 que nous venons d'analyser (1).

Cette même loi du 28 février 1872 avait introduit dans notre législation un droit nouveau, intermédiaire entre le droit fixe et le droit proportionnel qu'on qualifia « droit gradué ». Ce droit atteignait notamment les apports en société, les apports en ma-

(1) Article 8 de la loi du 28 février 1872.

riage, les valeurs ayant fait l'objet d'un partage, l'article 3 de la loi décide que :

« Si dans le délai de deux années à partir de l'enregistrement des actes spécifiés en l'article 1^{er} ci-dessus (1), la dissimulation des sommes ou valeurs ayant servi de base à la perception du droit est établie par des actes ou des écrits émanés des parties ou par des jugements, il sera perçu, indépendamment des droits simples supplémentaires, un droit en sus, lequel ne pourra être inférieur à 50 francs. »

En outre, le rapport de la commission mentionne que dans le cas où les sommes ou valeurs ne peuvent être déterminées au moment de la rédaction de l'acte que par une évaluation (tels que certains marchés), l'Administration conserve le droit de prouver par des actes ultérieurs que l'évaluation a été insuffisante.

La loi du 28 avril 1893, qui a remplacé le droit fixe gradué par un droit proportionnel, a maintenu les mêmes modes de prouver la dissimulation, son article 21 est la reproduction littérale de l'article 3 de la loi du 28 février 1872.

Il nous faut signaler encore une loi du 25 juin 1841 qui a organisé la preuve des dissimulations en matière de cessions d'offices. L'article 11 de cette loi est ainsi conçu :

(1) Ceux soumis à la perception du droit fixe gradué.

« Lorsque l'évaluation donnée à un office pour la perception du droit d'enregistrement d'une transmission à titre gratuit, entre vifs ou par décès, sera reconnue insuffisante, ou que la simulation du prix exprimé dans l'acte de cession à titre onéreux sera établie d'après les actes émanés des parties ou de l'autorité administrative ou judiciaire, il sera perçu, à titre d'amende, un droit en sus de celui qui sera dû sur la différence de prix ou d'évaluation. Les parties, leurs héritiers ou ayants cause sont solidaires pour le paiement de cette amende. »

2^e Insuffisances d'évaluations mobilières.

A ce point de vue également, des réformes législatives importantes ont été accomplies depuis l'an VII.

La loi du 18 mai 1850 (art. 7) a prescrit de liquider le droit d'après le cours de la Bourse, pour les rentes sur l'État, pour les fonds publics et les actions des compagnies ou sociétés d'industrie et de finances étrangers, dépendant d'une succession régie par la loi française ; le même article détermine le capital imposable par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission. Au cas seul où les valeurs ne seraient pas cotées à la Bourse, le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties, conformément à l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, sauf l'application de l'article 39 de la même loi, si l'estimation est reconnue insuffisante.

L'article 11 de la loi du 13 mai 1863, a ensuite étendu l'effet de la loi précitée de 1850 aux obligations des sociétés étrangères ; enfin l'article 3 de la loi de 1871 a généralisé la règle pour toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient.

Aucun de ces textes ne s'applique aux actions et obligations des sociétés françaises. Que décider à leur égard ?

Comme il n'est pas permis en droit fiscal, de raisonner par analogie, nous pensons qu'en visant certains cas spéciaux, la loi a implicitement exclu les autres et qu'on ne saurait en ce qui concerne les actions et obligations des sociétés françaises, attribuer au cours de Bourse, le caractère d'une base légale de perception. Mais il est bien évident, qu'en se fondant sur le droit de contrôle qui lui appartient, l'Administration peut adopter le cours de la Bourse comme détermination de la valeur imposable, et il est très probable que les tribunaux n'hésiteraient pas à sanctionner une prétention aussi naturelle ; ce qu'il importe de remarquer, c'est que le cours de la Bourse ne pourrait être imposé comme base de l'impôt ni à l'Administration ni aux contribuables et que ceux-ci ont le droit incontestable de fournir une évaluation différente de celle des cours sans que le receveur puisse s'y opposer, de même que l'Administration pourrait rejeter le cours de la Bourse ; elle pourrait

y avoir intérêt lorsque les titres n'ont qu'un marché étroit et ne donnent lieu qu'à de rares transactions qui ne représentent pas toujours la valeur réelle des titres.

En cas de conflit les tribunaux décideraient, mais ce serait à l'Administration demanderesse qu'incomberait le fardeau de la preuve (1).

A l'égard des biens meubles, la loi de frimaire a encore été complétée par l'article 3 de la loi du 21 juin 1875 ainsi conçu : « La valeur de la propriété et de l'usufruit des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès :

1^o Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès ;

2^o Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^{er} et dont l'évaluation serait inférieure au prix de la vente ;

3^o Enfin, à défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14, de la loi du 22 frimaire an VII. »

Ces dispositions sont destinées à assurer plus efficacement la perception de l'impôt sur la valeur réelle

(1) Voir dans le même sens : Garnier, *R. G.*, V^o *Déclaration pour la perception*, n^{os} 10 et suiv. ; *J. E.*, n^o 22529 :

des objets mobiliers, et à faire disparaître la jurisprudence qui déclarait suffisante la perception liquidée sur le montant de la prise de l'inventaire, quel que fut l'écart entre cette estimation et le produit de la vente publique (1).

Malheureusement, cette loi n'a pas mis fin à toute discussion ; elle ne vise en effet que les prix exprimés dans les ventes publiques, par conséquent les ventes amiables restent en dehors de ses prévisions. Nous en concluons qu'elles ne peuvent servir que de simples présomptions pour aider l'Administration à établir, suivant les règles posées par la loi de frimaire, l'existence d'une insuffisance. Encore pourrait-on soutenir que s'il y a eu un inventaire, les estimations qui y sont contenues s'imposent à l'Administration.

D'un autre côté, lorsque le prix de vente est supérieur à l'estimation de l'inventaire, l'Administration a le droit incontestable de prendre pour base ce prix de vente, cela est dit textuellement, mais si le prix de la vente est inférieur à l'estimation, a-t-elle le droit de rejeter ce prix et de baser sa perception sur l'estimation de l'inventaire ?

M. Wahl (2) a démontré que l'équité, l'esprit de la loi tel qu'il résulte des travaux préparatoires et les principes du droit fiscal, voudraient que, dans

(1) V. Cass., 23 février et 10 mai 1858 ; ainsi que, 11 février 1867, D. P. 58.1.407 et 205, D. P. 67.1.73, S. 67 1.73, Inst. 2517, § 3. Voir R. E., art. 1595.

(2) En note sous Trib. de Lyon du 7 juin 1895, S. 97.2.286.

notre hypothèse, le prix de vente fût pris comme base de l'impôt. « En équité, dit-il, il est certain que le prix de la vente représente beaucoup plus exactement la valeur des meubles que l'estimation de l'inventaire ; le prix de la vente constitue, en tout cas, le bénéfice que les héritiers ou légataires, retirent des meubles compris dans la succession, et ce bénéfice seul, mérite d'être taxé. D'un autre côté, la Régie, ayant le droit de se baser sur le prix de la vente lorsqu'il est supérieur à l'estimation de l'inventaire, on ne peut, sans injustice, lui permettre de ne tenir aucun compte de la vente dans le cas où elle croit avoir intérêt à se prévaloir de l'estimation de l'inventaire (1). »

Il est certain également, et M. Wahl l'a prouvé d'une façon péremptoire, que le projet du gouvernement, s'attachait, pour déterminer la base de l'impôt, en premier ordre et par préférence aux prix exprimés dans les actes de vente ; suivant l'expression de M. Bertauld, rapporteur de la loi à l'Assemblée nationale, « ce n'est qu'à défaut de vente publique, qu'on accepte l'estimation contenue dans les inventaires ». De tout ceci, il conclut que le prix de vente doit être préféré même s'il est inférieur à l'estimation de l'inventaire.

(1) Voir dans le même sens, délibération de l'Administration du 5 novembre 1855, Dalloz, *Jurisp. générale*, V^e *Enregistrement*, n^o 4452.

Nous préférons l'opinion contraire qui, à notre avis, est imposée par les textes. Qu'elle soit contraire à l'équité et à l'esprit de la loi, tel qu'il résulte des travaux préparatoires, nous n'en disconvenons pas, mais s'il résulte du rapport préparatoire de M. Mathieu Bodet, ministre des finances (1) et du rapport de M. Bertauld, que dans l'esprit du gouvernement, le prix de vente dût être en première ligne, pris pour base de l'impôt, nous sommes obligé de constater que le texte voté, diffère absolument de celui qui figurait au projet. Alors que dans le projet, le prix des ventes publiques apparaissait en premier ordre comme base du droit, il ne vient dans le texte définitif qu'en seconde ligne. L'inventaire prenant dans la loi la première place, il est logique de continuer à raisonner à son égard comme on l'a fait à propos de la vente et de décider que, d'une manière générale et en première ligne, celui-ci doit servir de base à l'impôt. Nous ne voyons pas d'autre interprétation à donner au remaniement du texte proposé à l'Assemblée nationale. En interprétant de la sorte la loi de 1875, on n'éprouve aucune difficulté à expliquer le dernier alinéa de l'article 3 ; cet article, après avoir dit que le prix de vente doit servir de base à la liquidation du droit, ajoute que : « Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^{er} et dont l'évaluation serait

(1) Rapporté au R. P. de Garnier, n° 3989.

inférieure au prix de la vente. Par argument *a contrario*, il faut décider que si l'évaluation de l'inventaire est supérieure au prix de la vente, l'article 3, § 2, cesse de s'appliquer, c'est alors l'estimation contenue dans l'inventaire qui doit prévaloir. On ne saurait reprocher à cet argument *a contrario* d'être inexact, car il nous ramène à l'application de la règle générale que nous venons d'établir et l'on sait que c'est le seul cas où il n'y ait pas à douter de l'exactitude des arguments de cette nature. Cette interprétation est celle qui a été adoptée par l'Administration (1), c'est aussi celle qui a prévalu en jurisprudence (2).

L'article 3 de la loi de 1875 a encore soulevé une autre difficulté, celle de savoir s'il s'applique seulement aux meubles corporels ou aussi aux meubles incorporels. Le tribunal du Havre a décidé (3) qu'il ne s'appliquait qu'aux objets mobiliers corporels proprement dits, à l'exclusion notamment des fonds de commerce. Cette interprétation ne paraît pas fondée ; en effet, l'expression « biens meubles » qu'emploie la loi de 1875 s'applique aux meubles incorpo-

(1) Solutions des 10 mai 1879, 6 janvier et 3 avril 1880, 1^{er} mai 1894, 25 août 1894, S. 97.2.286 précité, *Dict. de l'Enreg.*, V^o *Succession*, n^o 1699 ; R. E., 8143, 8183, 8348 et 8454 ; R. E., art. 1218.

(2) V. Trib. de Lyon, 7 juin 1895, S. 97.2.286 ; J. E., 24928. Voir aussi jugement du Havre, 17 juin 1897, S. 99.2.253, D. P. 98.2.333.

(3) 17 juin 1897, S. 99.2.253

rels, aussi bien qu'aux meubles corporels(1). D'autre part, le dernier alinéa de l'article 3 de la loi de 1875 décide que les « dispositions de cette loi ne s'appliquent pas aux « biens meubles » dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales ». Or, les meubles visés par cet alinéa sont les créances, les rentes et pensions, les valeurs cotées à la Bourse, c'est-à-dire des meubles incorporels ; il faut en conclure que l'expression « biens meubles » n'a pas, dans la loi de 1875, la portée restreinte que lui a donnée le tribunal du Havre ; s'il fallait un argument de plus pour justifier une interprétation plus large, nous le trouverions encore dans ce dernier alinéa de l'article 3, aux termes duquel la loi ne s'applique qu'aux biens meubles dont le mode d'évaluation n'a pas été déterminé par des lois spéciales. Or il en est ainsi pour les fonds de commerce, aucune loi n'a réglé spécialement leur évaluation pour la perception du droit. On doit en conclure que la loi de 1875 leur est applicable et qu'en conséquence, au cas d'estimation d'un fonds de commerce dépendant d'une succession, dans l'inventaire de cette succession et de vente publique de ce fonds, dans les deux ans du décès, moyennant un prix supérieur à la prise, c'est ce prix et non le montant de la prise qui doit être pris pour base du droit de mutation par dé-

(1) V. art. 535 du Code civil.

cès (1). A l'inverse, si le prix était inférieur à la prise, celle-ci devrait servir d'assiette à l'impôt.

Avant de terminer ce chapitre, signalons encore un document législatif relatif à la question des preuves. Lorsque, en 1857, le législateur établit le droit de transmission sur les actions et obligations des sociétés françaises et étrangères (2), la question se posa de savoir, pour les valeurs non cotées, comment l'insuffisance commise dans les évaluations que les redevables doivent faire pour la perception de l'impôt serait prouvée. Aux termes de l'article 12 du décret du 17 juillet 1857 : « en cas d'omission ou d'insuffisance dans les états, relevés et déclarations, la preuve en sera faite comme en matière d'enregistrement. »

On a conclu de ce texte que l'Administration est autorisée à établir l'insuffisance des déclarations, par tous les moyens de preuve auxquels la jurisprudence l'autorise à recourir pour contrôler la déclaration estimative des biens meubles, c'est-à-dire à tous les modes de preuve du droit commun compatibles avec la procédure suivie en matière d'enregistrement (3).

(1) Conf. sol. du 4 janvier 1893 et 19 mai 1894 ; Dalloz, *Jurisprudence générale, Supplément*, V° *Enregistrement*, n° 467 et suivants. R. P. art. 8143 et 8348.

(2) Loi du 23 juin 1857 et décret du 17 juillet 1857.

(3) V. Cass., 18 mars 1879, D. P. 79.1.294, S. 79.1.278, Inst. 2621, § 4, J. E., 20996 ; R. P., 5210.

Du droit de communication.

En dehors des modes de preuve qui lui ont été accordés et que nous venons d'indiquer très sommairement, l'Administration de l'enregistrement dispose encore de moyens d'investigation qui la mettent en mesure d'assurer l'exécution des lois fiscales ; nous voulons parler du droit de communication.

La communication est la représentation, sans déplacement, dans les cas prévus par la loi, des actes, pièces, registres et autres documents existant dans les dépôts publics ou dans les bureaux des agents de l'État, des établissements publics et de certaines administrations particulières et aux sièges des sociétés et des compagnies.

La loi du 22 frimaire an VII, article 54, porte que les dépositaires des registres de l'état civil, ceux des rôles des contributions et tous autres chargés des archives et dépôts de titres publics, seront tenus de les communiquer, sans déplacement, aux préposés de l'Enregistrement, à toute réquisition, et de leur laisser prendre, sans frais, les renseignements, extraits et copies qui leur seront nécessaires pour les intérêts de la République. Ces dispositions s'appliquent aussi aux notaires, huissiers, greffiers et secrétaires d'administrations centrales et municipales pour les actes dont ils sont dépositaires.

Ce droit a reçu de nouvelles extensions au fur et à mesure que se développait la matière imposable, il a été étendu aux pièces de la comptabilité publique (1) puis déclaré successivement applicable à certains registres des sociétés par actions et des compagnies d'assurances (loi du 5 juin 1850, art. 16 et 28, et 23 juin 1857, art. 10), des magasins généraux (loi du 28 mai 1858) et des compagnies de chemins de fer (loi du 13 mai 1863, art. 10).

Il a atteint enfin, tous les registres, titres et documents de comptabilité des assujettis (loi du 23 août 1871 et 21 juin 1875), au nombre desquels sont ad-jointes les congrégations religieuses (loi du 29 décembre 1884).

La loi du 28 avril 1893 (articles 28 à 35), l'a encore accru en soumettant quiconque fait commerce habituel de valeurs de Bourse, à la communication de certains documents spéciaux.

Parallèlement à ces dispositions législatives, sont intervenus de nombreux règlements administratifs destinés à permettre aux agents de l'Enregistrement de prendre connaissance de documents détenus par d'autres administrations publiques.

Enfin les recherches des fonctionnaires de l'Enregistrement, sont facilitées par la tenue de documents d'ordre intérieur consistant principalement

(1) Décret du 4 messidor an XIII, article 1.

dans : 1° la table des décès sur laquelle sont inscrits, d'après les notices fournies par les maires (1), tous les décès qui surviennent dans la circonscription du bureau et sur laquelle sont également annotés les actes survenus après chaque décès et de nature à établir la consistance de l'hérédité ainsi que la date des déclarations de successions (2) ;

2° Des renvois mensuels de bureau à bureau destinés à faire connaître au bureau compétent tous les actes qui l'intéressent et qui ont été enregistrés dans le bureau expéditeur (3) ;

3° Un répertoire général des enregistrements (4).

Ce dernier instrument de recherches constitue pour ainsi dire le casier fiscal des contribuables. On y trouve rappelés, dans des comptes ouverts au nom de chaque contribuable, tous les actes qu'il est utile de connaître pour la recherche des droits cédés. Chaque compte est divisé en deux parties : l'actif et le passif.

On inscrit à l'actif notamment les acquisitions immobilières à quelque titre que ce soit, les successions échues comprenant des immeubles, ou des créances à terme, d'une durée et d'une quotité déter-

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 55.

(2) Inst. n°s 4147, 2720, 105. Géraud, *Dictionnaire de comptabilité*, n°s 6779 et suiv.

(3) Inst. 2339, § 2, 2505, § 2. Géraud, *Dictionnaire de comptabilité*, n°s 6470 et suiv.

(4) Inst. 2320, 2339 et 2505, § 1^{er}. Géraud, n° 6532 et suiv.

minées, certains partages, les actes constitutifs de créances à terme dont la durée excède un an et qui atteignent 500 francs, les contrats de mariage, tous actes dont les dispositions seraient de nature à constituer pour les époux des reprises ou des récompenses et par suite à influencer ultérieurement sur la liquidation, en un mot, tous les actes dont il importe de conserver la trace dans l'intérêt du Trésor.

On inscrit au passif, tous les actes qui constatent ou qui doivent amener une diminution du patrimoine du titulaire du compte, tels que les aliénations immobilières, les testaments et les donations subordonnées au décès du donateur. Enfin, lorsque le contribuable vient à décéder, on annote son compte de la date du décès et de celle de la déclaration de succession.

Des bulletins mobiles au nom de chaque titulaire de compte et classés par ordre alphabétique, servent de table au répertoire général.

Comme on le voit par les observations qui précèdent, les moyens dont dispose l'Administration de l'Enregistrement pour assurer et contrôler l'application des lois fiscales sont assez variés, mais les indications que nous venons de donner à leur égard sont trop succinctes, nous allons en conséquence, du moins en ce qui concerne les modes de preuve proprement dits, les examiner successivement avec plus de détails et nous nous efforcerons de dégager leurs principaux cas d'application.

A cet effet, après avoir fait une place à part à l'expertise, nous étudierons les divers modes de preuve du droit commun, tels qu'ils sont désignés par l'article 1316 du Code civil à savoir : l'aveu, le serment, la preuve testimoniale, la preuve littérale et les présomptions.

CHAPITRE PREMIER

DE L'EXPERTISE.

On nomme expertise, l'opération à laquelle se livrent des experts nommés par la justice ou par les parties, pour reconnaître, examiner et apprécier certains biens à l'aide de leurs connaissances particulières et dresser un rapport de leurs opérations.

Dans le droit féodal, l'expertise de la valeur des biens était admise pour toutes les transmissions sujettes au relief, c'est-à-dire dont le droit se calculait d'après le revenu. Quant aux ventes et autres actes donnant lieu aux lods sur le prix convenu, le seigneur n'était pas recevable à arguer de la vileté du prix et à demander une estimation (1). Mais il pouvait, en sa qualité de seigneur, prendre le marché de l'acquéreur lorsque l'héritage mouvant de lui était vendu, en remboursant à celui-ci, le prix exprimé ; c'est ce qu'on appelait le retrait seigneurial (2).

(1) Dumoulin, *Coutume de Paris*, art. 76 ; d'Argentré, *Coutume de Bretagne*, art. 59, note 2.

(2) Pothier, *Traité des retraits*, n° 553, et Bosquet, t. 3, p. 235.

La jurisprudence du centième denier adopta les mêmes règles (1).

La Révolution de 1789, abolit les retraits féodaux en même temps que les autres privilèges des seigneurs. La Constituante, en même temps qu'elle supprimait les droits de contrôle, d'insinuation, de centième denier et autres droits royaux établis sur les conventions civiles et les transmissions de propriété, créa le droit d'enregistrement par le décret des 5 et 19 décembre 1790. Issue d'un mouvement de réaction d'ailleurs très légitime, contre les abus et les exactions auxquels se prêtaient les anciens droits de contrôle et de centième denier, la législation de 1790 s'était montrée plus libérale pour le contribuable que prévoyante pour le Trésor (2). Elle eut une telle confiance dans la bonne foi des « citoyens régénérés », qu'elle abolit l'expertise.

C'était trop présumer de la conscience des contribuables ; l'expérience démontra bientôt la nécessité de combattre plus énergiquement les fraudes. Le législateur n'hésita pas à rétablir au profit de l'Administration de l'Enregistrement qui avait été créée par décret des 18-27 mai 1791, la procédure de l'expertise. Entre les mains d'une administration publique, cette arme ne pouvait d'ailleurs éveiller les

(1) Bosquet, t. 4, p. 226.

(2) *L'Enregistrement et la ferme générale*, par Emmanuel Besson, p. 66.

mêmes craintes que sous la réglementation antérieure, celle qui avait été organisée par l'arbitraire des Fermiers généraux. Ce fut l'œuvre de la loi du 9 vendémiaire an VI, dont l'article 20 est ainsi conçu :

« S'il y a insuffisance dans l'estimation des immeubles déclarés ou évalués pour régler les droits, la preuve en sera établie par des pièces et actes propres à faire connaître le véritable revenu ou la valeur en capital. A défaut d'actes, la Régie est autorisée à requérir une expertise dont les frais resteront à la charge de la partie qui succombera. »

Ces prescriptions nouvelles s'appliquèrent à toutes les transmissions immobilières à titre gratuit, celles sur lesquelles l'attention du législateur s'était naturellement portée en premier lieu, puisque, à la différence des ventes, elles ne comportent pas l'indication de la valeur des biens et qu'une déclaration estimative doit y suppléer.

Il faut arriver à la loi organique du 22 frimaire an VII, pour voir le législateur accorder l'expertise en matière de mutation à titre onéreux.

Nous allons examiner ses prescriptions en ce qui concerne : 1^o les immeubles ; 2^o les objets mobiliers.

A l'égard des mutations immobilières, nous distinguerons encore les mutations à titre onéreux autres que l'échange, des transmissions à titre gratuit entre vifs ou par décès.

**§ 1. — Des transmissions à titre onéreux
autres que l'échange.**

Le droit de contrôle réservé à l'Administration sur les mutations immobilières à titre onéreux résulte de l'article 17, de la loi du 22 frimaire an VII ainsi conçu :

« Si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la Régie pourra requérir l'expertise, pourvu qu'elle en fasse la demande dans l'année à compter du jour de l'enregistrement du contrat. »

Tout le monde admet que l'expertise est le seul moyen mis à la portée de l'Administration pour établir les insuffisances de prix d'immeubles, tout autre mode de preuve doit lui être refusé (1).

Mais elle seule peut en disposer, les parties ne pourraient la requérir (2). Son droit est général, ab-

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1195 ; Sol., 29 juin 1891 ; Garnier, 7^e édit., V° *Expertise*, n° 23.

(2) Inst. 1293, § 4, 1303, § 8, 1537, n°s 248 et 2393, § 3, p. 27. Cass., 27 avril 1807, 14 juin 1809, 1^{er} avril et 19 août 1829. Les redevables, porte l'arrêt du 14 juin 1809, ne sont jamais dans le cas de requérir l'estimation des biens contre la Régie, parce qu'ils doivent nécessairement fournir à celle-ci ou un acte énonciatif de la valeur de l'objet soumis à l'enregistrement, ou à défaut d'acte une déclaration estimative.

solu, pourvu qu'il s'exerce dans le délai d'une année, à compter de l'enregistrement de l'acte constatant la mutation ; l'Administration n'a pas à rendre compte des motifs sur lesquels elle fonde sa demande, il suffit que le prix lui paraisse inférieur à la valeur vénale ; le texte n'exige qu'une chose : c'est qu'il s'agisse d'un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux. Aussi la jurisprudence a-t-elle reconnu que la faculté de requérir l'expertise s'applique, sous la seule exception des ventes judiciaires, à tous les contrats translatifs d'immeubles à titre onéreux, autres que l'échange et notamment aux suivants :

1° Aux cessions de droits successifs qui comprennent des immeubles : en effet, les cohéritiers qui cèdent leurs droits entre eux ou à des tiers, sont de véritables vendeurs (1) ;

2° A la vente à réméré ; en effet, la loi ne distingue pas entre les ventes pures et simples et les ventes sous conditions résolutoires (2) ;

3° A l'adjudication amiable, eût-elle même lieu devant la chambre des notaires (3) ;

4° A la déclaration de command qui a pour résultat de faire passer une partie d'un lot à un tiers ;

(1) Cass., 15 juin 1847, Inst. 1796, § 5.

(2) Jurisprudence conforme : V. Cass., 5 novembre 1881, Inst. 1293, § 9 ; Seine, 22 juillet 1893, R. E., 553.

(3) V. Cass., 3 juillet 1855, Inst. 2054, § 3 ; Seine, 24 octobre 1890, R. P., 7551.

5° Aux partages immobiliers stipulant une soulte ; en effet, le partage déclaratif, lorsqu'il est pur et simple, affecte au contraire un caractère translatif, en droit fiscal, quand il est fait avec soulte. Il s'ensuit que les immeubles partagés sont soumis au contrôle de l'expertise, lorsque l'Administration juge la soulte exprimée insuffisante. Mais on conçoit qu'en pareil cas, l'opération doive porter sur l'intégralité de la masse partagée, il n'y a pas d'autre moyen d'apprécier la valeur respective des lots et de faire ressortir la plus-value de l'un ou de l'autre, du fait même de leur inégalité. A la valeur réelle des immeubles, rétablie par l'expertise, il faut d'ailleurs ajouter la valeur déclarée des meubles, qui ne peut être contestée par la même procédure, pour former l'ensemble de la masse, calculer la part virile de chaque copartageant et comparer cette part aux attributions consenties par l'acte (1).

Que décider si la soulte n'est pas exprimée ?

La question peut paraître délicate, parce que le caractère translatif n'est attribué, en droit fiscal, au partage que lorsqu'il contient une soulte. La jurisprudence a cependant décidé que l'Administration a le droit de requérir l'expertise, pour faire ressortir l'inégalité des lots et l'existence d'une plus-value (2).

(1) V. Cass., 8 février 1813 et 20 mai 1863, *R. P.*, 1920-2, *Inst.* 2274, § 2.

(2) V. Cass., 8 février 1813 et 20 mai 1863 précités ; *Sol.*, 22 août

Il a même été décidé que de plein droit, l'Administration peut exiger le droit de soulte sur le montant de la différence des lots (1).

En Belgique, la question a reçu une solution différente. Une jurisprudence presque constante, décide que l'inégalité des lots, en elle-même, ne prouve pas l'existence d'une soulte, et que le droit de soulte ne peut être perçu que si l'existence d'une stipulation relative à la soulte est démontrée. Elle refuse d'ailleurs à l'Administration, d'une manière absolue en cette matière, le droit d'expertise, elle se fonde sur ce que la loi fiscale frappe exclusivement le retour, la soulte, et non pas la plus-value (2).

Ce que nous venons de dire du partage en général, s'applique également aux partages d'ascendants et aux partages testamentaires. Dans l'un et l'autre cas, la soulte que l'expertise fait ressortir, est passible du droit de mutation à titre onéreux liquidé sur la valeur vénale déterminée par les experts (3).

6° Aux jugements de résolution de ventes d'immeubles.

Lorsque ces jugements sont passibles du droit pro-

1865, *J. E.*, 18458-1, *R. P.*, 2363; Baugé, 1^{er} février 1887, *J. E.*, 23045, *R. P.*, 6874.

(1) V. Tribunal de Lannion, 23 juillet 1883, *J. E.*, 22264, *R. P.*, 6273.

(2) Cour d'appel de Liège, 10 mars 1894, *S.* 96.4.4 et la note de M. Albert Wahl. *Cpr. S.* 98.4.6.

(3) Req., 14 janvier 1890, *S.* 91.1.38, *D. P.* 91.1.111, *Inst.* 2790, § 4.

portionnel (1), ils doivent subir l'impôt en raison du prix exprimé dans la vente résolue et qui forme implicitement, mais nécessairement, le prix de la résolution. Il ne paraît pas contestable que l'insuffisance de ce prix puisse être établie par voie d'expertise, notamment au cas où l'immeuble a augmenté de valeur depuis la vente primitive, ou bien au cas où l'acquéreur y a fait des constructions ou améliorations qui deviennent par l'effet de la résolution la propriété du vendeur.

Mais que décider, si avant ou pendant une procédure d'expertise, les parties font prononcer la résolution de la vente pour cause de lésion ; l'Administration pourra-t-elle intenter ou poursuivre son instance en expertise et, dans le cas où le résultat de l'expertise lui serait favorable, répéter les droits et amendes résultant de l'insuffisance reconnue.

Nous soulevons ainsi une des questions les plus ardues du droit fiscal, celle de savoir si l'annulation d'un acte, fait obstacle au recouvrement d'un supplément de droit sur cet acte. L'objet de ce travail ne nous permet pas d'étudier cette question ; nous nous bornerons à indiquer qu'il a été reconnu que la rescision d'une vente d'immeubles pour cause de lésion ne met point obstacle à ce que l'expertise des biens compris dans cette vente soit ordonnée et suivie (2).

(1) Ils ne le sont pas toujours. Voir notre 1^{re} partie, 4^e antinomie, p. 49.

(2) Cass., 18 février 1829, Inst. 1282, § 11 et 1537, n° 250 ; S. 29. 1.238.

La solution ne serait peut-être pas la même si la question se posait aujourd'hui ; en effet, par un arrêt du 28 janvier 1890, à la jurisprudence duquel l'Administration s'est ralliée, la Chambre civile de la Cour de cassation a décidé ce qui suit :

« Attendu que l'obligation de payer les droits dus au Trésor public se trouve, conformément au droit commun, subordonnée à la condition résolutoire qu'il ne soit pas justifié, avant la perception, que le contrat qui les motive, aux termes de la loi fiscale, a cessé d'exister par suite d'une annulation prononcée en justice ; que si cette preuve est fournie, l'obligation née au profit du Trésor public, se trouvant anéantie, à partir de l'instant même où elle avait commencé, la perception ne peut plus être exigée, à moins toutefois que, avant l'annulation, ne soit intervenue contre le débiteur de l'impôt, un jugement de condamnation à paiement passé en force de chose jugée, lequel ferait obstacle à l'effet rétroactif de la condition résolutoire, comme aux termes de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, y fait obstacle le paiement effectué (1). »

La jurisprudence a cependant admis une exception à la règle que le droit de l'Administration de

(1) Cass. civ., 28 janvier 1890, S. 90.1.225, D.P. 90.1.178, Inst. 2790, § 6 ; R. P., 7367 et 7369. Voir toutefois l'arrêt du 16 mars 1898 qui a restreint la portée de ce principe. S. 99.1.49 et la note très importante de M. Wahl.

provoquer l'expertise est absolu : elle a décidé que les adjudications judiciaires et celles passées devant un notaire commis par le tribunal ne peuvent pas être contrôlées par la voie de l'expertise. La Cour de cassation admet que ces actes, avec toutes les garanties qui les environnent, présentent la véritable valeur de l'immeuble pour la perception du droit (1).

La même exception paraît devoir être étendue, par la même raison, aux ventes administratives si elles ont lieu aux enchères, avec toutes les formalités prescrites ; dans ce cas encore, il ne s'agit pas « d'actes volontaires dans lesquels les parties ont stipulé entre elles les conditions et le prix de la transmission » (2), et la procédure de l'expertise n'est pas applicable.

Elle ne le serait pas davantage aux cessions de droits litigieux, qui ont pour objet, non l'immeuble lui-même, mais l'action que le cédant croit pouvoir exercer en justice, pour s'en faire mettre en possession. L'expertise ne peut non plus être requise à l'occasion d'une aliénation annulée par voie de surenchère (3).

(1) V. Cass., 26 novembre 1850, S. 51.1.50, Inst. 1883, § 3.

(2) V. Cass., arrêt précité du 26 novembre 1850, S. 51.1.50, Inst. 1883, 3.

(3) Cass., 15 mars 1854 et 29 août 1854, Inst. 2060, § 3, S. 54.1.358.

**§ 2. — Des transmissions entre vifs, d'immeubles
à titre gratuit ou par décès.**

Tandis qu'en matière de transmissions à titre onéreux, l'Administration ne peut employer que l'expertise pour établir une insuffisance de prix, elle dispose, lorsqu'il s'agit de transmissions d'immeubles à titre gratuit ou par décès, de moyens de contrôle différents. Ici la base légale d'évaluation est le revenu (1). A défaut de baux courants déterminant ce revenu, l'Administration peut prouver l'insuffisance de celui qui a été déclaré, au moyen d'actes de nature à établir que les biens transmis sont susceptibles d'un revenu supérieur (2).

Il est vrai qu'à la différence des baux courants, qui constituent une base d'évaluation obligatoire pour les parties comme pour le Trésor, les actes que l'article 19 considère comme susceptibles de suppléer à l'expertise ne lient pas les tribunaux ; les magistrats ne sont pas tenus de suivre les indications résultant de ces actes, mais il suffit qu'ils puissent les adopter comme base de l'évaluation pour constituer au profit de l'Administration une arme utile et la dispenser parfois de recourir à la procédure en expertise pour établir une insuffisance. Nous

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 15, n° 7.

(2) Loi du 22 frimaire an VII, art. 19.

n'avons pas l'intention de chercher à déterminer le caractère des actes susceptibles d'être invoqués par l'Administration, comme faisant connaître le véritable revenu des immeubles, il nous suffit d'avoir constaté qu'en matière de transmissions entre vifs d'immeubles à titre gratuit ou par décès, le système de contrôle organisé par le législateur diffère de celui qu'il a adopté pour les transmissions immobilières à titre onéreux.

§ 3. — De l'échange.

Il nous reste à dire quelques mots du système de contrôle admis par le législateur en matière d'échange. Nous avons vu que la loi de frimaire autorise l'expertise savoir : l'article 17, des immeubles transmis à titre onéreux ; l'article 19, des biens transmis à tout autre titre qu'à titre onéreux, et l'article 39, des mutations par décès. Aucun de ces textes, ni aucune autre disposition de la loi fondamentale ne s'occupent de l'échange. Que conclure de là ? La logique conduirait peut-être à cette conclusion : que l'expertise n'est pas admise quand au lieu de biens vendus ou donnés, ou transmis par décès, il s'agit de biens échangés. Cependant la jurisprudence suppléant à la loi et ne pouvant admettre que l'Administration privée de tout droit de contrôle, dût abandonner l'assiette de l'impôt au contribuable, n'hé-

site pas et n'a jamais hésité à admettre l'expertise en matière d'échange (1). Il est reconnu que les droits d'échange étant perçus sur le revenu capitalisé, les règles de l'expertise doivent être les mêmes que pour les mutations à titre gratuit entre vifs et les mutations par décès qui sont imposées sur les mêmes bases (2).

Notons cependant, qu'à la différence de ce qui a lieu en matière de donations ou de successions, les baux courants ne constituent pas une base légale d'évaluation du revenu des immeubles échangés. De telle sorte, que l'Administration doit provoquer l'expertise pour prouver l'insuffisance d'évaluation du revenu des biens échangés (3), même si elle se trouve en présence d'un bail courant. Réciproquement, les contribuables ne pourraient opposer ce bail courant à l'Administration pour faire écarter une demande en expertise.

(1) Cass., 27 décembre 1820 ; Cass., 20 mars 1839, S. 39.1.346.

(2) Il en résulte que le délai accordé pour demander l'expertise est de deux ans, et que le redevable doit acquitter le droit en sus avec les frais de l'expertise dès que l'estimation dépasse le revenu déclaré (Loi de frimaire, art. 19 et 39 ; loi du 27 ventôse an IX, art. 5. V. toutefois en sens contraire : Cass., 30 mars 1852, S. 52.1.354.

(3) Cass., 27 décembre 1820, précité.

§ 4. — De l'expertise des meubles.

La loi du 22 frimaire an VII n'a prévu le contrôle par expertise qu'en ce qui concerne les mutations immobilières. En conséquence, dès que le prix d'une vente de meubles est sincère, fut-il même inférieur à la valeur vénale des biens cédés, il ne peut être question de la procédure en expertise.

Il ne faudrait pas croire toutefois que l'Administration soit absolument désarmée vis-à-vis de la fraude. En effet, on ne lui conteste plus aujourd'hui le droit de prouver l'insuffisance des évaluations faites conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, ou aux autres dispositions de la loi fiscale, pour servir de base à la perception soit des droits de mutation par décès, soit des droits de mutation entre vifs sur les valeurs mobilières de toute nature (1).

D'un autre côté, si à défaut de texte fiscal autorisant l'Administration à faire réparer les insuffisances de prix en matière de biens meubles, celle-ci se croit obligée de conclure que le prix stipulé dans une vente mobilière constitue la seule valeur imposable, il faut toujours réserver le cas de fraude et si le prix ex-

(1) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o *Déclaration en matière d'enregistrement*, n^o 53 et suiv. V. Cass., 27 juin 1883, S. 85.1. 33 ; V. Cass., 20 novembre 1889, J. E., 23324 ; R. P., 7341, S. 90.1. 353, D. P. 90.1.201. Voir aussi notre seconde partie, p. 67 et suiv.

primé dans l'acte n'était pas le prix réel, l'Administration pourrait établir la dissimulation (1).

Enfin, depuis l'an VII, le législateur a dans deux cas spéciaux, autorisé l'expertise des meubles : en matière de mutations de fonds de commerce à titre onéreux (2) et en ce qui concerne le contrôle des évaluations qui doivent servir de base à la taxe annuelle d'accroissement établie par la loi du 16 avril 1895. En effet, aux termes de l'article 6 de cette loi, l'insuffisance d'évaluation des biens assujettis à la taxe peut être établie pour les biens meubles, comme pour les biens immeubles, suivant le mode et dans les formes déterminées par les articles 17 et 18 de la loi du 22 frimaire et 15 de la loi du 23 août 1871.

Malgré ces additions à la législation de l'an VII, on est obligé de constater qu'à l'exception des ventes d'actions, d'obligations et de fonds de commerce, l'Administration doit accepter comme base du droit de vente mobilière, le prix exprimé dans l'acte, fut-il dérisoire ; de telle sorte que, pour une taxe insignifiante, on peut obtenir tous les avantages de la date certaine.

Constatons encore que la loi fiscale n'autorise, dans aucune de ses dispositions, l'Administration à employer l'expertise pour établir l'insuffisance de l'éva-

(1) Voir en ce sens, solution du 1^{er} mai 1894, *J. E.*, art. 24376.

(2) Loi du 28 février 1872, art. 8.

luation d'un fonds de commerce compris dans une déclaration de succession.

Ce sont là des lacunes qu'il est aisé de signaler, mais qu'il ne serait peut-être pas facile de combler.

En terminant ce chapitre, il nous reste à examiner si, indépendamment de l'expertise spéciale établie par la loi fiscale, l'expertise du droit commun peut être ordonnée, pour la vérification de certains faits au sujet desquels il y a contradiction entre l'Administration et les redevables, au cours d'une instance sur une question de perception.

Nous ne le pensons pas ; à notre avis, on ne saurait recourir à l'expertise du droit commun, sans violer les règles de procédure admises par la loi fiscale. Les seuls éléments d'instruction que les lois spéciales admettent sont les mémoires et pièces respectivement signifiées, sans plaidoiries (1) ; la commune renommée, l'enquête, la notoriété publique, la descente sur les lieux, la comparution de la partie à l'audience, tout cela est prohibé. Or ce serait éluder cette prohibition que d'admettre un mode d'instruction qui aboutirait par une voie détournée à une véritable enquête. L'expertise en effet, nécessite presque toujours la comparution des parties, un échange d'explications orales, des démarches auprès des tiers, toutes choses que n'admet pas la procédure écrite. Si par

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 65 ; 27 ventôse an IX, art. 47.

exception, les experts pouvaient se prononcer au vu de seuls documents écrits, il serait tout aussi facile de faire la production des écrits, pièces et documents aux magistrats eux-mêmes et d'éviter ainsi une délégation que les textes prescrivent.

Cependant la Cour de cassation a reconnu par un arrêt du 4 juin 1867 (1), que l'expertise ordinaire n'est pas incompatible avec les principes de la législation fiscale, quand il s'agit de constater un fait que cette législation n'a pas prévu. Dans l'espèce tranchée par l'arrêt, le fait à constater était la copropriété des valeurs partagées.

Cette doctrine a été suivie par les tribunaux secondaires, l'expertise de droit commun a été autorisée par la jurisprudence, dans les instances relatives à des droits d'enregistrement dans les cas suivants :

1° Pour déterminer le véritable caractère d'une transmission, notamment pour examiner si un acte qualifié vente ne déguise pas une donation (2) ;

2° Pour vérifier l'exactitude des allégations des parties, qui prétendent que le fonds de commerce dont la mutation est établie au moyen des présomptions autorisées par l'article 9 de la loi du 28 février 1872, ne représente pas de valeur pouvant faire l'objet d'une cession et qu'en fait, les fonds de même

(1) S. 67 1.304, D. P. 67.1.218 ; R. P., 2513, Inst. 2389, § 1.

(2) Pontoise, 13 juillet 1875 ; St-Calais, 18 août 1877, R. P., 4780 ; Yvetot, 23 novembre 1878, R. P., 5256.

nature d'après les usages locaux ne sont pas susceptibles d'être cédés (1);

3° Pour fixer l'état d'avancement, lors de l'aliénation, de constructions vendues, soit pour déterminer le caractère, au moment de la vente, d'objets mobiliers susceptibles, dans certains cas, d'être considérés comme immeubles par destination (2).

(1) Trib. Gien, 26 juin 1883, *J. E.*, art. 22462.

(2) Toulouse, 22 juin 1882, *R. P.*, 6119; *J. E.*, 22106.

CHAPITRE II

DE L'AVEU.

L'aveu, c'est-à-dire la déclaration par laquelle une personne reconnaît, comme devant être avéré à son égard, un fait de nature à produire contre elle des conséquences juridiques est la preuve par excellence, puisqu'il fait preuve complète contre la partie de laquelle il émane et que le juge est obligé d'y conformer sa sentence (1).

Mais, en fait, les fraudes à la loi fiscale, ne font l'objet d'un aveu direct, que sous une forme spéciale, dont nous parlerons plus loin, celle de la soumission. L'aveu que l'Administration peut généralement opposer aux contribuables est un aveu qui n'est pas intervenu pour constater l'existence de l'infraction fiscale, mais qui, tout en ayant un autre objet, permet cependant de l'établir.

Le Code civil distingue deux sortes d'aveux : l'aveu judiciaire et l'aveu extra-judiciaire (2).

Nous aurions à étudier l'un et l'autre, mais nous serons très bref sur ce chapitre car, d'une part,

(1) Art. 1356, C. civ.

(2) Art. 1354.

l'étude de l'aveu judiciaire n'est au fond autre chose que la question de savoir quelle est, vis-à-vis de l'Administration, l'autorité de la chose jugée. Or, suivant en cela l'ordre du Code civil, c'est lorsque nous traiterons des présomptions légales que nous examinerons cette question.

D'autre part, l'aveu extra-judiciaire dont l'Administration peut se prévaloir, étant toujours consigné dans un écrit, sera régi par les principes de la preuve littérale qui feront l'objet d'un chapitre spécial.

Il nous suffira d'indiquer qu'il a toujours été admis que l'aveu d'un plaideur peut lui être opposé par l'Administration, aussi bien que les reconnaissances contenues dans un acte peuvent être opposées aux parties (1). C'est ainsi qu'il a été décidé que l'aveu d'un acquéreur, notamment l'aveu consigné dans un interrogatoire sur faits et articles peut lui être opposé par l'Administration (2), que la dissimulation est suffisamment établie par les aveux des parties dans un interrogatoire sur faits et articles (3), que la réalisation d'un crédit est suffisamment prouvée par un aveu du créancier dans une instance (4). Il

(1) Nous avons déjà dit que la déclaration d'un don manuel ou la reconnaissance judiciaire suffisent pour la perception du droit de donation. Loi du 18 mai 1850, art. 6. Voir notre 1^{re} partie, § 7, *Dérivations aux principes fiscaux*, p. 23.

(2) Voir Cass., 10 février 1875, D. P. 75.1.268 ; S. 75.1.231, *R. P.*, 4054 ; Inst. 2509, § 6.

(3) Montauban, 20 novembre 1891 ; *R. P.*, n° 7786.

(4) V. jugement Seine, 22 mars 1862, *R. P.*, 1447 ; *T. A.*, V° *Crédit*, n° 45 et la note 4.

ne suffirait pas à la partie de rétracter son aveu pour échapper à la réclamation (1), l'on décide également que l'aveu peut être invoqué par l'Administration, même s'il n'est pas accepté par la personne vis-à-vis de qui il est fait (2).

Toutefois, il importe de remarquer que si l'Administration se prévaut de l'aveu contre celui qui l'a fait, elle n'en tire pas parti, du moins à titre de preuve directe, à l'encontre des tiers qui y sont restés étrangers. Par exemple, l'aveu de l'acquéreur n'établirait pas la mutation directement à l'égard du vendeur (3).

La Chambre civile de la Cour de cassation a cependant décidé le 18 janvier 1897 (4), qu'un aveu de l'acquéreur consigné dans un rapport d'experts peut fournir à l'Administration « non une preuve complète de la mutation dans les termes des articles 1319 et 1320 du Code civil, mais une présomption de nature à établir la fraude commise au détriment des droits du Trésor public », de telle sorte qu'il lui est permis de réclamer au vendeur, c'est-à-dire à une personne étrangère à l'aveu, les droits de mutation. Cette décision semble violer la règle d'après laquelle

(1) V. en ce sens la décision rappelée en la note 3 ci-dessus, p. 412.

(2) V. Cass., 16 novembre 1870, S. 70.1.404.

(3) V. Sol. juillet 1877 et juillet 1884; Garnier, *Rép. gén.*, 7^e édition, V. *Mutation*, n° 308 bis. Voir aussi jugement Seine, 22 mars 1862, R. P., n° 1447.

(4) S. 97.1.535 et la note de M. Wahl, D. P. 97.1.535; Inst. 2935, § 6.

l'aveu est opposable seulement à celui qui l'a fait. Nous pensons qu'il n'en est rien ; sans doute, les conséquences fiscales seront les mêmes, que l'aveu d'une partie puisse être opposé par l'Administration à l'autre partie à titre de présomption, ou à titre de preuve directe ; dans un cas comme dans l'autre, l'Administration pourra adresser sa réclamation à l'une et à l'autre partie, mais il restera toujours ceci, que dans le premier cas, les magistrats seront libres d'admettre ou de rejeter la présomption, tandis que si l'aveu d'une partie était opposable à l'autre, à titre de preuve directe, la sentence du magistrat lui serait dictée d'une façon impérative.

Nous aurions terminé ce chapitre, si nous ne devions dire quelques mots d'un arrangement qui intervient dans la pratique entre l'Administration de l'Enregistrement et les contribuables, et qu'on appelle soumission.

Lorsque le prix porté dans une vente d'immeubles ou de fonds de commerce paraît inférieur à la valeur vénale ou encore, en l'absence de baux courants, lorsque le revenu d'immeubles compris dans une mutation à titre gratuit ou par décès semble insuffisant, l'Administration peut, à l'aide d'une expertise, faire la preuve de l'insuffisance (1) et obtenir du tribunal de première instance, seul compétent, une augmen-

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 17 et 19 ; loi du 28 février 1872, art. 8.

tation de la valeur imposable fournie par l'acte ou la déclaration des parties. Par esprit de conciliation, et pour éviter les frais d'une expertise, elle demande au contribuable, une reconnaissance par laquelle celui-ci avoue l'insuffisance et s'engage à payer un supplément de droits simples et en sus ; tel est l'objet de la soumission.

Il existe sur sa nature une controverse délicate : constitue-t-elle une véritable transaction ou seulement un aveu extra-judiciaire emportant acquiescement à la demande de l'Administration ?

La question n'est pas sans intérêt, puisque si ce n'est pas une transaction, la soumission ne doit pas être rédigée en double, un seul exemplaire suffit ; d'autre part, l'Administration, malgré la soumission, si elle ne constitue pas une transaction, peut élever de nouvelles réclamations.

Sur cette question, M. Garnier (1), tout en reconnaissant que la soumission acceptée a le caractère d'une transaction, se demande si l'Administration est autorisée à accepter de pareilles transactions.

« Lorsque, dit-il, l'offre est acceptée par l'Administration, il nous paraît rigoureux de lui contester un caractère transactionnel. La transaction est, en effet, un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à

(1) *Répertoire général*, 7^e édit., V^o *Soumission*, n^o 18.

naître. Tel est précisément le but auquel tend la soumission. On peut, il est vrai, discuter la question de savoir, si, dans la rigueur du droit, l'Administration est autorisée à accepter ces transactions. Quoique l'usage le plus ancien soit établi en ce sens, il n'est pas certain que le procédé soit légal, et qu'il ne dépasse pas les limites de la compétence de l'Administration en matière de recouvrement d'impôt. »

M. Wahl soutient avec beaucoup de force que l'Administration a le droit de transiger, et qu'elle est liée envers les parties par les transactions qu'elle conclut avec elles (1). Il en déduit que les solutions qu'elle rend, une fois acceptées par le redevable, deviennent définitives et que toute soumission acceptée devrait être un obstacle à une instance.

A l'appui de son opinion, il invoque notamment l'article 63 de la loi de frimaire ainsi conçu :

« La solution des difficultés qui pourront s'élever relativement à la perception des droits d'enregistrement, avant l'introduction des instances, appartient à la Régie. »

« Cette disposition, dit-il, ne peut avoir qu'un sens, c'est que les parties, ont le droit, avant d'engager une instance, de demander à la Régie, la solution des difficultés, et que la transaction conclue par la Régie, l'abandon qu'elle fait de ses prétentions,

(1) V. note sous Cass. civ., 13 mars 1895, S. 95.1.465.

lui sont opposables : ce ne seraient pas des solutions de difficultés, si la Régie pouvait en méconnaître le caractère obligatoire. »

A l'objection tirée de l'article 59 de la loi de frimaire aux termes duquel :

« Aucune autorité publique, ni la Régie, ni ses préposés ne peuvent accorder de remise ou modération des droits établis par la présente, et des peines encourues, ni en suspendre ou en faire suspendre le recouvrement, sans en devenir personnellement responsables. »

M. Wahl répond que ce texte est étranger à la question. « La remise ou la modération d'un impôt, dit-il, est une renonciation gratuite, à tout ou partie de l'impôt ; ce n'est pas un abandon de l'impôt par voie, soit d'une transaction soit d'une déclaration constatant qu'il n'est pas dû ; et ceux qui invoquent ces textes confondent la donation, avec la transaction et le désistement. »

Quant à l'argument fourni à l'opinion adverse par l'article 65 de la loi de frimaire d'après lequel :

« L'introduction et l'instruction des instances auront lieu devant les tribunaux civils de département : la connaissance et la décision en sont interdites à toutes les autorités constituées ou *administratives*. »

Il le repousse en disant que ce texte n'a pu déroger à l'article 63, et qu'il a voulu déterminer la ca-

tégorie de tribunaux qui seraient compétents pour trancher les instances en matière d'Enregistrement.

L'Administration, au contraire, refuse à la soumission, le caractère d'un acte transactionnel, et la considère comme un aveu extra-judiciaire. Sa théorie sur ce point est nettement affirmée dans deux solutions, l'une du 4 mai 1878, l'autre du 6 novembre 1883 (1). En acceptant une soumission, elle ne transige pas, parce qu'elle n'en a pas le droit. « En vain, dit-elle (2), se prévaudrait-on, en sens contraire, du texte de l'article 63 de la loi de frimaire. Il est clair qu'il s'agit dans ce texte (3), de solutions provisoires, sans caractère obligatoire, ni contre les parties, ni contre le Trésor (4). Si, en effet, l'Administration était fondée à rendre des solutions, opposables à ce dernier, elle aurait ainsi, en fait, le pouvoir d'accorder à son gré, des remises ou modérations de droits simples, par voie de solutions, c'est-à-dire de faire indirectement ce que la loi lui interdit formellement par l'article 59. »

En ce qui nous concerne, nous inclinons à penser, que l'Administration n'a pas le droit de transiger. En dehors des arguments que nous venons d'indi-

(1) Rapportées au *Répertoire Général* de Garnier, V^o *Soumission*, n^o 19.

(2) V. R. P., 8523, p. 331 ; J. E., 23067, p. 535.

(3) Texte cité ci-dessus.

(4) Voir dans le même sens ; Championnière et Rigaud, t. IV, n^o 4014 et opinion de l'avocat général Blanche, rapportée dans S. 74.1.392.

quer, en voici un que nous tirons de la nature même de la transaction. Les auteurs sont d'accord pour reconnaître que toute transaction comporte des concessions réciproques (1). Or, aux termes bien formels de l'article 59 de la loi de frimaire, l'Administration n'a pas le droit de faire de concessions, conséquemment elle ne peut transiger.

Cet article 59 n'est, d'ailleurs, lui-même que l'application du principe fondamental qu'il n'est pas permis de transiger sur les matières qui intéressent l'ordre public (2). Incontestablement, l'impôt intéresse au premier chef, l'ordre public ; on opposerait vainement, qu'en fait, certaines administrations financières, comme les contributions indirectes et les douanes ont été autorisées à transiger. Cette autorisation quand elle ne se rattache pas au droit de grâce, a été accordée aux administrations en vertu de la délégation spéciale du législateur et en cela l'exception ne fait que confirmer la règle.

Concluons donc de ces explications, que les soumissions ne sauraient avoir aucun caractère contractuel susceptible de les rendre obligatoires pour le Trésor ; elles n'ont que la valeur d'un aveu extra-judiciaire, opposable seulement à celui qui l'a fait, et

(1) Laurent, XXVIII, n° 323 ; Guillouard, *Des transactions*, p. 300 ; Troplong, *Des transactions*, n° 4 ; Aubry et Rau, t. IV, § 420, texte et note 1, p. 659 : Transiger c'est renoncer à une partie de ses droits : *Transigere est alienare*.

(2) Aubry et Rau, t. IV, § 420, p. 633.

l'Administration ne peut jamais être liée par l'acceptation des offres du contribuable. En conséquence, il lui est loisible, si le chiffre de l'insuffisance reconnue par ce dernier, lui paraît inférieur à la réalité, de recourir à l'expertise ; sans même user de cette procédure, elle pourrait soulever de nouvelles prétentions et les faire valoir par voie de contrainte, si avant l'arrivée de la prescription, l'insuffisance était démontrée par la découverte d'un bail courant au décès. Ces conséquences ont été admises par l'Administration et la jurisprudence (1).

Une pratique courante et peu conciliable avec la théorie admise par l'Administration sur la nature de la soumission, c'est l'obligation imposée aux receveurs de faire approuver, soit par le directeur départemental, soit par le directeur général, lorsqu'elles dépassent 5.000 francs (2), les soumissions qu'ils obtiennent. Il semble que l'aveu pourrait être accepté par l'agent à qui la soumission est déposée ; mais on peut justifier par des considérations administratives, la pratique que nous venons de signaler.

(1) V. Sol. 6 novembre 1883, *J. E.*, art. 22241 ; Trib. de la Seine, 11 juillet 1874, *J. E.*, art. 19518, *R. P.*, 4441 ; Trib. de St-Gaudens, 28 août 1878, *R. P.*, 5105.

(2) Inst, 2720-11.

CHAPITRE III

DU SERMENT.

Le Code civil distingue deux espèces de serment : 1° le serment décisoire et 2° le serment supplétoire (1).

Le serment décisoire est celui que l'une des parties défère à l'autre, dans un procès, en soumettant la décision de la contestation à la prestation ou au refus de ce serment.

Le serment supplétoire est celui que, faute de preuves suffisantes, le juge défère à la partie en qui il place sa confiance.

Chacun d'eux exige la comparution personnelle des parties. En conséquence, le serment ne peut être admis comme mode de preuve en matière d'enregistrement, il est incompatible avec les formes de la procédure écrite établies par les articles 64 et 65 de la loi du 22 frimaire an VII. L'article 13 de la loi du 23 août 1871 est d'ailleurs formel sur ce point et nous pensons que le législateur a agi sagement en écartant ce mode de preuve en matière d'enregistrement, car s'il était chez les Romains, le moyen le plus sûr d'arriver à la découverte de la vérité, nous

(1) Code civil, 1357.

croions que dans notre société moderne, le Trésor n'en pourrait tirer qu'un très médiocre profit.

Est-ce à dire que l'Administration ne pourra se prévaloir d'un serment ?

Bien certainement non, car s'il ne lui est pas permis de déférer le serment, il lui est loisible à titre de preuve indirecte, de présomption, d'invoquer tout serment qui puisse justifier une réclamation. Il a été décidé qu'il y avait preuve d'une mutation lorsque, cité en justice de paix, l'acquéreur prête serment qu'il a payé au demandeur tout ce qu'il avait promis de lui payer en exécution de leurs conventions portant mutation d'immeubles (1).

(1) Vesoul, 10 novembre 1845, *J. E.*, 13898-3, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^e Mutation, n^o 346. Cpr : Cass. civ., 18 janvier 1897, S. 97.1.535, inst. 2935, § 6.

CHAPITRE IV

DE LA PREUVE TESTIMONIALE.

C'est celle qui résulte de l'audition de témoins, c'est-à-dire de personnes ayant vu ou entendu le fait contesté.

Une jurisprudence aujourd'hui constante, admet que la preuve testimoniale doit être rejetée en matière d'enregistrement, les formes de l'enquête étant incompatibles avec l'instruction écrite qui est de l'essence de la procédure en cette matière (1).

Il y a cependant une exception à cette règle lorsqu'il s'agit d'établir la dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage. En pareil cas, l'article 13 de la loi du 23 août 1871 déclare, que, l'Administration pourra user de tous les genres de preuves admises par le droit commun à l'exclusion du serment et avec cette limitation que l'on ne pourra employer la preuve testimoniale que pendant 10 ans, à partir de l'enregistrement de l'acte.

Il y a encore exception à la prohibition de la preuve

(1) Cass., 27 juin 1883, S. 85.1.33 ; 20 novembre 1889, S. 90.1. 353 et la note de M. Wahl. V. aussi page 69 ci-dessus.

testimoniale lorsqu'une contravention aux articles 1 et 2 de la loi du 22 pluviôse an VII, prescrivant aux officiers publics de ne procéder à aucune vente publique de meubles sans une déclaration préalable au bureau de l'enregistrement, n'a pu être constatée par un procès-verbal rédigé au moment de la vente. Alors la preuve testimoniale est admise pour établir la contravention (1).

Comme on le voit, c'est à titre tout à fait exceptionnel, que l'Administration peut recourir à la preuve testimoniale.

D'ailleurs en pratique nous ne sachons pas qu'elle use du droit qui lui a été reconnu par l'article 17 de la loi du 23 août 1871.

Ces dispositions sont dues à l'initiative parlementaire et ni le gouvernement, ni la commission du budget ne s'y sont associés. Dans tous les cas, la Direction générale prescrit de n'administrer la preuve testimoniale qu'avec les plus grandes précautions.

C'est, dit-elle dans son instruction 2413, § 5, « un moyen redoutable destiné à jeter la terreur parmi ceux qui seraient tentés de suivre les traditions funestes de la dissimulation et à prévenir le mal. Pour que ce double but soit atteint, il importe de n'agir qu'avec discrétion et sûreté. L'Administration exposée par le retentissement d'un débat oral au jugement

(1) Loi du 22 pluviôse an VII, art. 8.

de l'opinion, doit s'inspirer des grands intérêts publics qu'elle représente et éviter de provoquer des instances où son bon droit ne serait pas évident. »

La jurisprudence n'a pas toujours déclaré la preuve testimoniale inadmissible en matière d'enregistrement. Nous avons déjà vu que dans un arrêt du 24 mars 1846 (1), la Chambre des requêtes était allée jusqu'à permettre à l'Administration la preuve par commune renommée et par témoins.

Ce n'est qu'en 1860 par un arrêt du 29 février que la Chambre civile de la Cour de cassation a décidé (2) « que la preuve testimoniale et la procédure qu'elle comporte sont incompatibles avec l'économie de la loi fiscale et avec les formes prescrites en cette matière par les articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de celle du 27 ventôse an IX ».

La doctrine de cet arrêt a été acceptée unanimement et a fixé définitivement la jurisprudence (3).

Nous sommes tout disposé à admettre que dans une législation fiscale, le témoignage ne doive être admis qu'avec la plus grande circonspection. Il en est déjà ainsi en matière civile, à plus forte raison, faut-il redouter la mauvaise foi des témoins lorsque c'est l'Etat qui plaide et dès lors, il est politique d'é-

(1) S. 1846.1.318. Voir p. 73 ci-dessus.

(2) D. P. 1860.1.139. Voir p. 74 ci-dessus.

(3) Cf. Merlin, *Rép.*, V^o *Fraude*, p. 387; Championnière et Rigaud, Supp. au *Traité de l'Enregistrement*, n^o 1084; Demante, *Principes de l'Enregistrement*, n^o 767.

viter une discussion publique qui, la plupart du temps, ne produira qu'un résultat négatif et d'où la puissance publique sortira comme amoindrie.

Toutefois, nous n'oserions pas affirmer avec la jurisprudence, que la prohibition de la preuve testimoniale résulte de l'intention du législateur et du texte de la loi de frimaire.

Quant à l'intention du législateur de l'an VII, ce qu'on peut dire de plus certain, c'est qu'il n'en a manifesté aucune. Enfin, l'argument tiré des formes prescrites pour la procédure en matière d'enregistrement par les articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de celle du 27 ventôse an IX, n'est peut-être pas aussi irrésistible qu'il le paraît. La procédure par écrit n'est pas en effet spéciale à la matière de l'enregistrement. L'article 95 du Code de procédure civile nous dit que : « Si une affaire ne paraît pas susceptible d'être jugée sur plaidoirie ou délibéré, le tribunal ordonnera qu'elle sera instruite par écrit. » En ce cas, dans la quinzaine de la signification du jugement, le demandeur fera signifier une requête contenant ses moyens (1). Voilà une procédure qui ressemble singulièrement à celle suivie en matière d'enregistrement, et cependant il est admis que l'instruction par écrit d'une affaire ne fait nullement obstacle à ce qu'une enquête soit or-

(1) Art. 96, C. proc. civ.

donnée. Pourquoi ne pourrait-il pas en être de même en matière d'enregistrement?

Telle est peut-être l'interprétation de nos lois qui prévaut en Alsace-Lorraine, car la preuve testimoniale y est couramment employée (1).

Elle a été ordonnée le 13 juillet 1897 par le tribunal régional de Metz, à l'effet d'établir qu'une vente immobilière avait été dissimulée sous l'apparence d'un prétendu mandat à l'effet de vendre. Dans ses conclusions, la Direction générale des douanes et des contributions indirectes, après avoir invoqué l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII et le même article de celle du 27 ventôse an IX, conclut en ces termes : « Mais si le tribunal ne devait pas admettre ce motif comme suffisant pour justifier la transmission présumée, l'Administration demande la preuve par le témoignage de l'ancien propriétaire et celui de sa femme, elle demande que ceux-ci soient invités à déclarer qu'ils ont réellement vendu les immeubles aux défendeurs et que la procuration n'a été faite que par complaisance et dans le but d'éviter des droits de mutation. »

L'Administration fait remarquer que les témoins n'ont pas de motifs pour refuser le témoignage, car

(1) Depuis l'annexion, la loi du 22 frimaire an VII est restée en vigueur en Alsace-Lorraine ; cependant les décimes de guerre ont été supprimés (Loi du 2 mai 1873) et une loi du 12 juin 1889 a modifié complètement l'impôt des successions.

s'il est vrai que, d'après le paragraphe 349 du Code de procédure, un témoin peut refuser de déposer s'il peut en résulter pour lui un dommage matériel, cette éventualité n'est pas à craindre dans l'espèce car, d'après l'article 31 de la loi de frimaire an VII, les droits sont à la charge de l'acquéreur s'il y a un acte sous seings privés et, d'autre part, d'après l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX, le nouveau propriétaire est seul tenu des droits.

Conformément à ces conclusions, le tribunal de Metz, par jugement du 13 juillet 1897, ordonna la preuve par témoins, et comme ces témoins étaient domiciliés en France, une commission rogatoire fut adressée au président du tribunal de leur domicile par la voie diplomatique.

Quelle qu'ait été d'ailleurs l'intention du législateur de l'an VII, il nous paraît que la jurisprudence inaugurée par l'arrêt du 29 février 1860, a été confirmée par la loi du 23 août 1871. Puisque aux termes de l'article 13 de cette loi, la preuve testimoniale est autorisée à titre d'épouvantail dans un cas exceptionnel, c'est qu'en principe elle doit être écartée.

CHAPITRE V

DE LA PREUVE LITTÉRALE.

C'est celle qui résulte des actes ou écritures.

Lorsque deux personnes font une convention, elles ont chacune le plus grand intérêt à se ménager, la possibilité de vérifier ou de faire vérifier en tout temps, en tout lieu, la nature, l'objet et les différentes clauses de cette convention, c'est-à-dire à se préconstituer une preuve de leurs arrangements. Cette preuve sera puisée à deux grandes sources : soit le témoignage de l'homme, soit la foi d'un écrit. C'est de la preuve littérale que nous avons à nous occuper ici.

Si un écrit a été spécialement rédigé pour fournir une preuve, on l'appelle acte ou titre. Ce titre est authentique ou sous seing privé, suivant que l'écrit est l'œuvre d'un officier public ou des parties.

Ce sont ces titres dressés pour la sauvegarde des intérêts particuliers, qui constituent pour l'Administration de l'Enregistrement l'occasion principale de ses perceptions. Qu'ils soient soumis obligatoirement à l'enregistrement, en raison de leur nature ou de leur forme, ou qu'ils soient présentés sponta-

nément à la formalité, l'Administration les saisira au passage et réclamera les droits établis par la loi fiscale, ou bien elle utilisera les énonciations opposables aux parties afin de formuler certaines réclamations. Mais quelle preuve l'Administration pourra-t-elle donc tirer de ces écrits où elle est restée étrangère, c'est ce que nous allons voir en étudiant les deux questions suivantes :

1° A l'égard de quelles personnes l'acte notarié fait-il foi ? Quelle est sa force probante vis-à-vis de l'Administration de l'Enregistrement ?

2° De quoi fait-il preuve ?

1^{re} QUESTION. — A l'égard de quelles personnes l'acte notarié fait-il foi ? Quelle est sa force probante vis-à-vis de l'Administration de l'Enregistrement ?

Tous les commentateurs du Code civil s'accordent à reconnaître que la force probante des actes authentiques n'est pas limitée aux seules parties contractantes ou à leurs héritiers ou ayants cause, comme pourrait le laisser supposer l'article 1319 du Code civil (1). Suivant l'expression de Pothier (2), ces actes prouvent contre les tiers ou en leur faveur, *rem ipsam, rem gestam*, c'est-à-dire que la convention ou le fait juridique qu'ils constatent est réellement intervenu.

(1) Aubry et Rau, VIII, § 755, p. 212 ; Toullier, VIII, 148 ; Demolombe, XXIX, 271 à 276 ; Laurent, XIX, 134.

(2) *Traité des obligations*, n° 704.

« L'un des plus grands avantages du caractère public dont sont revêtus certains officiers, dit M. Bonnier (1), c'est que leur témoignage a autorité vis-à-vis de tous et non pas seulement vis-à-vis des parties contractantes ou de leurs ayants cause. On ne peut donc s'en tenir aux termes de l'article 1319. Ce qu'il y a de plus pour les parties que pour les tiers, c'est qu'elles sont obligées. »

MM. Aubry et Rau se prononcent dans le même sens (2) :

« Celui, disent-ils, qui allègue, soit contre la personne avec laquelle il a traité, soit contre un tiers, une convention ou un paiement constaté par acte authentique, est dispensé de toute autre preuve et le juge ne peut, sur la production de l'acte, refuser de tenir pour constant le paiement ou la convention. »

La jurisprudence admet que l'acte authentique fait foi à l'égard de tous en réservant seulement la preuve de la fraude. C'est ainsi que la Cour de cassation a jugé que la force probante d'une quittance notariée pouvait être invoquée par des tiers, notamment par ceux qui, tenus au payement de la dette, ont intérêt à en prouver l'acquittement (3). Elle autorise aussi les créanciers d'une succession à soutenir que le vendeur

(1) *Traité des preuves*, n° 508.

(2) Tome 8, p. 212, § 755.

(3) V. Cass. civ., 28 mai 1879, S. 80.1.157 ; Cass., 12 décembre 1882, S. 85.1.80 ; Cass., 14 janvier 1885, S. 88.1.13.

d'un immeuble de cette succession a fait acte d'héritier pur et simple en aliénant l'immeuble ; à cet effet, ils pourront invoquer l'acte authentique comme preuve (1).

Il est également admis et il ne pouvait en être autrement, que l'Administration de l'Enregistrement, bien qu'elle ne soit pas partie aux actes, et qu'en ce sens elle soit un tiers, peut en s'appuyant sur la force probante de ces actes, contraindre les parties à lui payer les taxes établies par la loi. C'est l'application pure et simple des principes que nous venons d'exposer.

Deux conséquences importantes découlent au point de vue fiscal de la force probante des actes authentiques : la première, c'est le droit pour l'Administration de percevoir l'impôt d'après la teneur des actes, sans avoir égard aux vues et aux rapports particuliers entre les parties, et sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il eut été possible, au moyen d'autres combinaisons contractuelles de donner lieu à des droits moindres (2).

Il ne s'ensuit pas cependant que la qualification donnée au contrat par les parties, doive forcément déterminer la quotité du droit, c'est avant tout la

(1) Cpr. Cass., 4 décembre 1838, S. 90.1.81, *J. E.*, 23133 ; Cour d'Amiens, 28 avril 1869, D. P. 71.2.53 ; Aubry et Rau, t. VIII, § 755, p. 210 ; Demolombe, t. 6, n° 295.

(2) V. Cass., 1^{er} juin 1853, Inst. 1982, § 6, D. P. 53.1.182.

nature de la stipulation, la substance des contrats que les agents de l'Administration doivent rechercher pour liquider l'impôt (1).

Cette règle a été maintes fois consacrée par la jurisprudence (2).

C'est pour cette raison qu'il est nécessaire aux agents de perception, pour emprunter au président Troplong une expression caractéristique : de « s'élever jusqu'aux régions les plus abstraites du Code civil et de contracter avec lui une intime et honorable association ».

Une autre conséquence de la force probante de l'acte authentique, combinée avec la règle que les contre-lettres n'ont point d'effet contre les tiers ; c'est le droit reconnu à l'Administration de percevoir l'impôt sur la propriété apparente.

Cette théorie de la propriété apparente permet à l'Administration de considérer comme propriétaire la personne qui figure comme tel dans les actes ;

(1) « C'est une vérité universellement reconnue, dit Merlin, que pour déterminer la nature d'un contrat, il ne faut pas s'attacher à ce que les parties ont déclaré vouloir faire, mais à ce qu'elles ont fait réellement. » *Quest. de droit*, V^e Société, § VI, n^o 3.

(2) V. Cass., 20 mars et 9 juillet 1839, S. 39.1.346 et 686, Inst. 1590, § 8 et 1601, § 7 ; 14 décembre 1840, S. 41.1.53 ; 22 août 1842, S. 42.1.790, Inst. 1683, § 10 ; 17 janvier 1844, S. 44.1.174 ; Inst. 1713, § 9 ; 19 mars 1845, S. 45.1.261, Inst. 1743, § 17 ; 6 et 20 mars 1855, S. 55.1.379 et 271, Inst. 2042, § 41 et 3 ; 1^{er} février 1859, D. P. 59.1.54, Inst. 2160, § 3 ; 29 juillet 1863, S. 63.1.447, Inst. 2274, § 10 ; 20 août 1867, S. 67.1.407, Inst. 2362, § 1^{er} ; 29 avril 1896, Inst. 2910, § 8, S. 97.1.369.

les énonciations des titres ont, à son égard, une force probante si complète qu'il y a mutation assujettie à l'impôt, si un nouveau titulaire vient à remplacer celui qui a figuré à l'acte initial, fût-il établi que celui-ci remplissait l'office d'un prête-nom.

Voici en quels termes l'Instruction n° 2575 expose cette théorie.

« En matière fiscale, toute mutation de propriété, c'est-à-dire tout passage de la propriété d'une tête sur une autre, est passible du droit proportionnel d'enregistrement. Or il est de principe que la perception de ce droit, doit être réglée d'après les stipulations des actes présentés à l'enregistrement et suivant l'effet légal que la loi leur attribue au moment de l'accomplissement de cette formalité. L'Administration étant un tiers pour le recouvrement de l'impôt, ainsi que la jurisprudence l'a toujours reconnu, ne peut avoir à tenir compte des intentions secrètes des parties, ni des dissimulations auxquelles elles ont cru devoir recourir. C'est une règle affirmée par de nombreux arrêts. »

D'après ces principes, toute transmission d'immeubles s'opère, à l'égard de l'Administration, au nom de l'acquéreur désigné dans l'acte soumis à l'enregistrement. La propriété ne pouvant demeurer incertaine, cet acquéreur se trouve, à l'instant même, investi des biens transmis et ces biens ne peuvent passer sur une autre tête sans donner ouverture à un second droit de mutation.

Il en résulte deux conséquences :

« La première, c'est que, s'il est constaté ultérieurement, soit par acte civil, soit par jugement, que l'acquéreur désigné dans le contrat était le prête-nom d'un tiers demeuré dans l'ombre, la reconnaissance de ce fait ne peut pas effacer les effets légaux de la mutation originaire et cette reconnaissance est considérée comme opérant une transmission nouvelle au profit de l'acheteur réel. Un second droit de mutation est exigible. »

« La deuxième conséquence, c'est que, si l'acquéreur apparent, décède avant d'avoir rétrocédé les immeubles à celui dont il a été le prête-nom, la propriété des biens passe à ses héritiers et donne lieu par suite à la perception du droit de mutation par décès, comme toutes les valeurs faisant partie de son patrimoine. »

Ces règles ne cessent de s'appliquer que quand l'acheteur désigné personnellement dans le contrat, profite régulièrement de la faculté de déclarer command au profit d'un tiers. Dans ce cas tout spécial (que la loi entoure d'ailleurs de garanties particulières, art. 68, § 1, n° 24, loi du 22 frimaire an VII), l'acheteur primitif est censé n'avoir pas eu la propriété effective des biens et, au point de vue de la perception de l'impôt, la situation est la même que si le command avait été, dès l'origine, l'acheteur des biens.

Comme on le voit, la mutation existe, en droit fiscal, dès lors qu'un changement se manifeste dans l'état de la propriété apparente, quand même ce déplacement des droits apparents, n'opérerait pas, au regard de la loi civile, une transmission réelle de propriété.

L'Administration, qui est un tiers auquel les contre-lettres ne peuvent être opposées, ne fait, par la théorie de la propriété apparente, que consacrer le principe de la force probante des actes à l'égard des tiers ; pour elle, les énonciations du titre constituent une preuve invincible de la propriété ; on ne peut prouver contre les indications d'un acte d'acquisition d'un immeuble, pas plus que contre les énonciations d'un acte de prêt, ou l'immatricule sur les registres du grand livre de la dette publique ou des sociétés et des compagnies. La règle ne doit fléchir que lorsque le titre est le produit de la fraude ou du dol, ou lorsque la propriété apparente découle d'un mandat légal.

La théorie de la propriété apparente manque de base lorsqu'il n'existe pas de titre écrit ; le seul fait de la détention des valeurs ne forme pas l'équivalent d'un acte probant. La maxime, qu'en fait de meubles, la possession vaut titre (1), n'a pas en effet une portée absolue. Elle n'établit qu'une présomption qui peut être détruite par les présomptions contrai-

(1) Art. 2279, C. civ.

res. C'est ce qui a été décidé, notamment, par un jugement du tribunal civil de Pontoise du 30 avril 1894 (1) ; des valeurs au porteur avaient été déposées à la Banque de France ; le déposant venant à mourir, ses héritiers étaient-ils obligés de comprendre ces titres dans la déclaration de succession, telle était la question que le tribunal avait à résoudre. Si les titres déposés avaient été nominatifs, immatriculés au nom du défunt, aucune preuve tendant à établir qu'en réalité les biens appartenaient à une autre personne n'aurait pu être produite, et le tribunal eût violé la règle de la propriété apparente en décidant autrement ; mais, puisqu'il s'agissait de titres au porteur, la présomption de propriété résultant de la possession pouvait, ainsi qu'il l'a admis, être détruite par des justifications contraires. Cette décision, comme celles qui ont été rendues dans le même sens, par les tribunaux de la Seine le 1^{er} août 1868 (2) et de Marseille le 11 août 1879 (4), ne font que confirmer la théorie de la propriété apparente contre laquelle, par définition même, aucune preuve contraire ne nous paraît admissible.

La jurisprudence consacre d'une façon constante les principes que nous venons d'exposer (1).

(1) *R. P.*, n° 8431.

(2) *R. P.*, n° 2874.

(3) *R. P.*, n° 5491.

(4) Cass., 11 avril 1877, Inst, 2575, § 2, *R. P.*, n° 4682, S. 77.1.225, *D. P.* 77.1.200.

La force probante de l'acte authentique n'est cependant pas assez puissante, pour enlever aux tiers le droit de contester la sincérité de cet acte, l'Administration de l'Enregistrement, en particulier, est souvent obligée de combattre les énonciations des actes et de prouver la simulation. En quoi consiste la simulation ? Qu'appelle-t-on actes simulés ?

De la simulation.

La simulation est un déguisement de la vérité ; un acte est simulé lorsque les parties ont voulu cacher sa nature et ses caractères sous des apparences trompeuses et mensongères. En un mot, selon l'expression de M. Bédarride (1), « on appelle simulé l'acte qui n'est pas l'expression sincère de l'intention réelle des parties ; *cum aliud agitur, aliud simulatur vel scribitur* ». Par exemple, on dissimule une donation sous la forme d'une vente, l'acte apparent est faux, imaginaire, mais il cache une opération juridique, réelle et existante, quoique d'une autre nature ou de caractères différents, le transfert de la propriété (2).

Cette fraude n'est pas toujours dirigée contre le trésor et elle est parfois découverte par l'intermédiaire d'un tiers, créancier ou héritier réservataire.

(1) Bédarride, *Traité du dol et de la fraude*, t. III, p. 135.

(2) L'intérêt de cette simulation n'existe au point de vue fiscal que lorsque la donation intervient entre étrangers ou entre parents à partir du 4^e degré, car en ligne directe ou entre proches, le droit est inférieur à celui de 5 fr. 50 0/0 perçu en matière de vente.

Dans ce cas, l'Administration n'a qu'à profiter de la situation acquise, le jugement qui intervient lui fournit la preuve de la simulation, lui indique quel est l'acte réel que les parties ont voulu faire et elle perçoit les droits qui lui sont afférents. Mais supposons au contraire que la simulation ayant été uniquement dirigée contre le Trésor, personne ne se plaint, quelle sera la situation de l'Administration en face de cette fraude ? Pourra-t-elle intenter l'action en déclaration de simulation et faire restituer à l'acte qu'on lui présente son véritable caractère ?

On est d'accord en doctrine pour lui reconnaître ce droit (1).

MM. Championnière et Rigaud, basent le droit qu'ils reconnaissent à l'Administration de prouver la simulation, sur l'idée que le Trésor ne peut éprouver aucun préjudice du dol ou de la fraude ; il nous paraît, au contraire, qu'il n'est pas nécessaire de démontrer la fraude et que l'Administration en prouvant la simulation ne fait qu'user du droit qui appartient aux tiers de faire cette preuve par tous moyens, c'est le droit commun qu'elle invoque. Etrangère en effet, à la convention que les parties ont fait constater par acte authentique, l'Administration comme les

(1) « L'Administration, dit M. Demante, t. II, p. 232, ne peut d'office relever dans un acte les nullités que les parties couvrent par une ratification ou une exécution volontaire, mais elle a qualité pour relever les vices dirigés contre elle-même. » Voir dans le même sens, Championnière et Rigaud, t. I, n^o 647 et suiv.

tiers, n'a aucun moyen de vérifier son degré de sincérité et sa valeur intrinsèque, elle ne participe pas à l'acte et elle se trouve dans l'impossibilité de se procurer une preuve écrite de la convention ; elle sera donc recevable, aux termes mêmes de l'article 1348 du Code civil, à prouver la simulation par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite et cela en dehors de toute idée de fraude (1).

La jurisprudence lui reconnaît du reste formellement ce droit (2).

L'Administration use le plus souvent du pouvoir qui lui est reconnu en cette matière, pour établir le véritable caractère de dispositions à titre gratuit, dissimulées sous la forme de conventions à titre onéreux dans le but de ne payer que le droit d'enregistrement applicable à ces derniers contrats qui est souvent moins élevé que celui établi sur les libéralités. Il a été jugé qu'une libéralité pouvait être déguisée sous la forme d'une simple obligation (3), sous la forme d'une cession de créance (4), sous la forme d'une constitution de rente (5). Il a été également décidé qu'une

(1) *Contrà* : Championnière et Rigaud, t. I, n° 654.

(2) V. Cass., 24 mars 1846, S. 46.1.317 ; Cass., 9 juillet 1861, S. 61.1.788 ; Cass., 19 juin 1882, S. 83.1.231.

(3) V. Cass. req., 20 mars 1855, D. P. 55.1.130, Inst. 2042, § 3, p. 11.

(4) V. Cass. civ., 9 juillet 1861, D. P. 61.1.322 ; conf. req., 19 juin 1882, D. P. 1883.1.299 ; trib. Verdun, 28 juin 1878, D. P. 79.5.185 ; trib. Neufchâteau, 25 octobre 1888, D. P. 89.5.216, Inst. 2201, § 4.

(5) V. Req., 23 août 1871, D. P. 71.1.340 ; conf. Req., 5 novembre 1878, D. P. 79.1.100.

cession de part sociale avait été dissimulée sous l'apparence d'une dissolution et d'une reconstitution de société (1).

Le droit pour l'Administration de rechercher et de constater, afin d'établir la perception des droits d'enregistrement, le véritable caractère des stipulations contenues dans les contrats est tellement absolu que l'appréciation résultant de jugements rendus en dehors d'elle relativement à des conventions privées ne lui est pas opposable ; cette appréciation est pour l'Administration *res inter alios acta* (2).

L'action en simulation intentée par l'Administration, n'aura généralement pour but que de faire restituer à l'acte sa nature véritable pour en déduire les conséquences qui lui seront profitables ; le plus souvent, on se trouvera en présence d'un acte régulier dont la nature seule est voilée par un déguisement, ce qu'elle demandera sera, non pas l'anéantissement de l'acte, puisqu'elle n'y a pas intérêt, mais la reconnaissance de son véritable caractère. Son action diffère de celle qui pourrait être intentée par les autres tiers, ce n'est pas une action en nullité, mais une action en rétablissement de la vérité.

(1) V. Cass., 15 avril 1872, R. P., nos 3420 et 3421 ; S. 72.1.247.

(2) Req., 17 novembre 1847, D. P. 47.1.80 ; Civ. cass., 12 décembre 1853, D. P. 54.1.21, Inst. 1999, § 2 ; Civ. rej., 12 juin 1854, D. P. 55.1.12, Inst. 2019, § 6 ; 17 novembre 1857, D. P. 58.1.123, Cass., Ch. réunies, 12 décembre 1865, D. P. 65.1.457.

Mais la preuve de la simulation résultera le plus souvent d'une contre-lettre.

On appelle contre-lettre un écrit destiné à rester secret et qui vient contredire les effets d'un acte ostensible, régulièrement fait. Comme le dit fort bien un arrêt de Caen du 17 mai 1873 (1). « Toute contre-lettre implique nécessairement par elle-même la simulation totale ou partielle de l'acte ostensible qu'elle a pour but d'annuler ; elle a pour cause unique la simulation de l'acte public et elle n'est rien autre chose que l'effet et la preuve écrite de cette simulation. »

Quelle sera la situation de l'Administration en présence d'une contre-lettre déguisant la nature d'un contrat ou annulant l'acte ostensible ?

Dans le premier cas, lorsque la contre-lettre n'aura eu pour objet que de déguiser la nature du contrat, elle établira, si toutefois elle y a intérêt, sa perception en raison de la nature réelle de la convention, sauf l'imputation du droit déjà perçu lors de l'enregistrement de l'acte primitif.

Dans la deuxième hypothèse, si la contre-lettre annule l'acte ostensible, elle sera autorisée à percevoir le droit de rétrocession. En effet, les tiers à qui la contre-lettre n'est pas opposable (2), peuvent, selon qu'ils y ont intérêt, se prévaloir de la contre-

(1) S. 74.2.41.

(2) Art. 1321, Code civil.

lettre ou au contraire repousser les stipulations qu'elle contient. Dès lors, l'Administration est fondée à soutenir qu'elle établit une rétrocession passible du droit de vente. En conséquence, après avoir perçu le droit proportionnel sur l'acte apparent, elle le percevra à nouveau sur la contre-lettre qui lui est présentée ou sur le jugement qui déclare la simulation, de telle sorte qu'il est perçu deux droits de mutation sur une opération qui n'a été que fictive. Malgré cette conséquence, la Cour de cassation n'a pas hésité à consacrer ce système (1).

Il ne faudrait pas croire d'ailleurs que c'est au seul point de vue fiscal que l'effet relatif de la contre-lettre, puisse avoir des conséquences rigoureuses, on en jugera par l'exemple suivant :

Dans les polices d'assurances, on rencontre souvent une clause qui, en cas de vente de l'objet assuré, oblige le vendeur, sous peine de déchéance, à déclarer la vente par écrit, dans le mois de la date de l'acte. Dans une espèce tranchée par un arrêt de la Cour de Nancy (2), l'assuré avait consenti une vente simulée pour soustraire ses biens aux poursuites de ses créanciers et, continuant à habiter l'immeuble à titre de locataire, avait négligé de faire la déclaration de vente. Survient un sinistre, la Compagnie

(1) V. Cass., 25 octobre 1808 ; 20 juillet 1859, *R. P.*, n° 1251, S. 59. 1.947 et 26 avril 1882, S. 83.1.87.

(2) 4 janvier 1894, *D. P.* 94.2.225.

d'assurances *Le Monde* invoquant la déchéance, refuse l'indemnité, l'assuré excipe de la simulation de la vente ; la Cour de Nancy repousse sa demande, considérant la Compagnie comme un tiers qui pouvait à son gré repousser ou invoquer l'acte simulé.

Simulation portant sur une clause du contrat.

La simulation ne porte pas toujours sur la nature du contrat, elle n'atteint souvent qu'une partie de la convention ; l'acte se présente tel qu'il est réellement, une clause seulement est mensongère. Cela se produit surtout en matière de vente ; on n'indique dans l'acte apparent qu'un prix bien inférieur à celui qui a été ou sera réellement versé ; il y a toujours mensonge, altération de la vérité, mais ce ne sont pas à proprement parler des simulations mais plutôt des dissimulations. Ces déclarations mensongères peuvent avoir été faites par une personne désireuse de soustraire la partie dissimulée du prix aux saisies-arrêts de ses créanciers, ou bien par un mari qui, vendant un propre de sa femme, veut réaliser un gain illicite puisque sa femme ou ses héritiers, se basant sur les énonciations de l'acte, ne pourront réclamer au mari ou à ses héritiers qu'une récompense égale au prix porté à l'acte ; le plus souvent on n'aura eu en vue que le bénéfice à réaliser sur les droits d'enregistrement ; quel que soit d'ailleurs l'objet de la dissimulation, ce résultat sera toujours acquis. Nous

avons déjà eu l'occasion de parler de ce genre de fraude, nous n'y reviendrons pas, car il faut aborder l'examen de notre deuxième question : De quoi l'acte notarié fait-il preuve ?

2^e QUESTION. — *De quoi l'acte notarié fait-il preuve ?*

Si l'acte authentique a force probante à l'égard de tous, ce principe s'applique-t-il à toutes les énonciations de l'acte ?

L'article 1320 du Code civil dit formellement, que les énonciations font foi entre les parties et ne parle pas des tiers. Que décider à leur égard ?

Quelques anciens auteurs, entraînés par l'autorité de Pothier (1), ont soutenu que les énonciations d'un acte authentique ne font contre les tiers ni preuve ni commencement de preuve.

Nous ne nous attarderons pas à réfuter leur opinion, les arguments qu'ils font valoir reposant toujours sur la confusion entre la force obligatoire et la force probante. Duranton donne l'exemple suivant : « Il est énoncé dans l'acte de vente d'une maison que cette maison a un droit de vue sur la maison voisine. Cette énonciation, quoique directe à la disposition, ne fait aucune preuve contre le propriétaire de la maison, puisqu'il n'a point été partie à l'acte et qu'il n'a pu dépendre du vendeur de grever par sa volonté cette maison d'une servitude. »

(1) *Traité des obligations*, n^o 704 ; Toullier, tome 8, n^o 161.

Lorsqu'on traite de la force probante d'un tel acte, il ne s'agit nullement de savoir si la déclaration du vendeur va obliger le fonds voisin ; il est bien certain que ce point est relatif à l'effet de la convention auquel s'applique la règle : *Res inter alios acta non nocet* ; en ce qui concerne la force probante de l'acte, nous devons au contraire décider, en vertu des principes, que l'énonciation directe, qui n'est en somme qu'une disposition incidente, fera preuve à l'égard de tous.

La rédaction de l'article 1320 du Code civil a une analogie parfaite avec celle de l'article 1319 ; or, pour ce dernier, personne ne prétend que l'acte authentique n'a aucune force probante à l'égard des tiers ; pourquoi en serait-il autrement à propos des énonciations ? L'erreur étant la même dans les deux articles, il faut en faire abstraction pour s'en tenir aux principes. C'est ce qu'admettent et ce qu'ont défendu tous les auteurs modernes : Aubry et Rau, Laurent, Demolombe, Bonnier (1).

Dans la doctrine de ces auteurs, les énonciations directes qui font foi contre les tiers, doivent également faire foi en leur faveur, en telle sorte que les tiers peuvent les opposer aux parties. Dès lors qu'on admet la force probante des énonciations directes contre les tiers, il faut pareillement l'admettre pour

(1) Aubry et Rau, VIII, § 755, note 63 ; Laurent, XIX, nos 472 et suiv. ; Demolombe, XXIX, nos 293 et suiv. ; Bonnier, n° 437.

eux. En effet, les énonciations directes, valent comme un aveu, une reconnaissance des faits énoncés ; or cet aveu, cette reconnaissance, sont établis dans l'acte, aussi bien que la disposition principale, par le témoignage personnel de l'officier public rédacteur ; ils participent de la foi qui lui est due, foi indivisible, existant *erga omnes*, d'une manière absolue, par conséquent pour les tiers aussi bien que contre eux.

La jurisprudence a varié sur cette question. La Cour de cassation a d'abord adopté le système de Toullier et de Duranton, en décidant que l'acte authentique ne fait foi à l'égard des tiers que de la convention même dont il est l'instrument, et que ce qui n'y est exprimé qu'en termes énonciatifs, même ayant un rapport direct à la disposition, n'a d'effet produit qu'entre les parties (1).

Depuis lors, mais sans adopter complètement le système de la Doctrine, la jurisprudence admet que les énonciations de l'acte authentique ayant un rapport direct à la disposition font foi au profit des tiers contre les parties, mais non au profit des parties contre les tiers. C'est la solution qu'on trouve dans deux arrêts récents de la Cour de cassation (2). Dans la seconde espèce, la Cour déclare que c'est à

(1) V. Cass., 21 janvier 1857, D. P. 57.1.67.

(2) V. Cass., 20 octobre 1885, S. 86.1.129 ; D. P. 1888, Table, V^e Preuve littéraire, et 29 octobre 1895, D. P. 96.1.161.

bon droit que le débiteur invoque comme preuve de sa libération, l'énonciation insérée dans l'acte authentique de liquidation de la communauté ayant existé entre le créancier et le conjoint de ce dernier, d'où il résulte que ledit créancier a exercé la reprise de la somme réclamée, alors du moins qu'il n'est pas établi que cette déclaration fût simulée.

Tout ce que nous venons de dire se réfère aux énonciations qui ont un rapport direct à la disposition ; quelle sera la force probante des énonciations indirectes à l'égard des tiers ?

Des énonciations indirectes.

MM. Aubry et Rau répondent qu'elles ne peuvent pas servir de commencement de preuve, quant aux tiers, parce qu'elles n'émanent pas d'eux. Sans doute, les parties contractantes ne pourront pas s'en prévaloir contre les tiers ; ceux-ci ne pourront-ils pas les invoquer contre les parties ? Il faudrait distinguer comme l'a fait M. Laurent (1) : l'énonciation indirecte est une déclaration *unilatérale* faite par l'une des parties ; les tiers pourront donc s'en prévaloir contre elle seule, avec cette restriction imposée par l'article 1320 du Code civil qu'elle ne vaudra jamais que comme commencement de preuve par écrit (2),

(1) Tome XIX, n° 173.

(2) La loi accorde aux énonciations qui ont un rapport direct à la disposition, la même force probante qu'aux clauses dispositives

mais les tiers ne pourraient pas opposer cette déclaration à la partie qui ne l'a pas faite, sans cela on dérogerait à la règle qui veut que la pièce servant de commencement de preuve émane de celui à qui on l'oppose.

En résumé, nous avons montré que l'acte authentique faisait foi à l'égard de tous : 1^o des énonciations directes ; 2^o des énonciations indirectes et qu'en conséquence, les tiers pouvaient se prévaloir de ces énonciations ; la seule différence qu'il y ait entre les énonciations directes et les énonciations indirectes, c'est que ces dernières, aux termes de l'article 1320 du Code civil, ne vaudront jamais que comme commencement de preuve par écrit.

Après avoir étudié au point de vue de l'acte authentique, les deux questions que nous avons posées au début de ce chapitre, il nous resterait à les examiner au point de vue de l'acte sous seings privés.

Nos développements à ce sujet seront très courts, car il n'existe de différence entre l'acte authentique et l'acte sous seings privés reconnu, quant à la foi qu'ils emportent à l'égard des tiers, que relativement à la date dont le premier fait preuve, mais non le se-

parce que les parties avaient à en contrôler l'exactitude et les auraient fait retrancher de l'acte si elles n'avaient pas été conformes à la vérité, tandis que pour les énonciations indirectes, les contractants n'ayant pas un intérêt marqué à les faire insérer dans l'acte ou à les contredire, ont pu les laisser passer par inadvertance dans la rédaction, bien qu'elles fussent erronées.

cond (1). Par conséquent, tout ce que nous avons dit de la force probante de l'acte authentique s'appliquera à l'acte sous seings privés ; même en ce qui concerne la foi due aux déclarations purement énonciatives, l'article 1320 du Code civil assimile l'acte sous seings privés à l'acte authentique.

Si nous essayons maintenant de faire l'application des principes que nous nous sommes efforcé de dégager à l'Administration de l'Enregistrement qui, d'après une jurisprudence constante est un tiers en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt (2), il semble qu'on puisse établir comme une règle absolue le droit pour celle-ci d'opposer aux parties ayant figuré dans un acte soit authentique, soit sous seings privés, le dispositif et les énonciations de ces actes ayant un rapport direct à la disposition ; quant aux énonciations indirectes, elles ne vaudraient jamais que comme commencement de preuve par écrit. Nous déciderons en conséquence, notamment que l'omission de valeurs héréditaires, serait entièrement établie à l'égard de l'Administration, par les énonciations des inventaires, des partages et des actes ayant, comme eux, pour objet direct d'établir la consistance des biens de la succession.

(1) Art. 1322 et 1328, C. civ.

(2) Cass., 17 novembre 1847, D. P. 47 1.474 ; 20 juillet 1859, S. 59.1.947 ; 14 janvier 1873, S. 73.1.138, Inst. 2468, § 2 et 23 février 1875, S. 76.1.473, Inst. 2516, § 2.

Nous devons décider encore que si une convention ou une mutation sont réalisées par acte authentique ou par acte sous seings privés, présenté à la formalité, ces actes prouveront d'une manière invincible, la convention ou la mutation, de sorte que l'Administration pourra exiger les droits que ces actes comportent.

Toutefois, il importe de faire ici une distinction d'une importance capitale entre le titre d'une mutation et l'acte qui n'en contient que la preuve. Il ne suffit pas qu'un acte contienne des énonciations permettant à l'Administration de prouver la mutation pour que le droit proportionnel soit exigible sur cet acte, il est indispensable qu'il ait par lui-même la force translatrice, qu'il prouve juridiquement entre les parties contractantes le déplacement de la propriété, en un mot qu'il constitue l'instrument de la mutation. Prenons pour préciser un exemple emprunté à la jurisprudence récente.

Dans l'acte constitutif d'une société, une veuve déclare faire l'apport d'un fonds de commerce « qu'elle a fait sien », mais qui appartenait à son mari et qui a été recueilli par ses enfants mineurs dans la succession de leur père. D'après les principes que nous avons développés, cette énonciation permettait à l'Administration de s'en prévaloir pour justifier l'exigibilité du droit de mutation qui jusque

là avait échappé à l'impôt (1). Mais il n'était pas admissible que le receveur perçut, *hic et nunc*, sur l'acte de société, le droit de vente. L'exigibilité de ce droit ne ressortait pas en effet des stipulations de l'acte qui, dès lors, ne pouvait être considéré comme le titre de la mutation, jusque-là demeurée secrète. Une vente, contrat synallagmatique, n'a jamais pu être réalisée par une déclaration unilatérale.

La Chambre civile de la Cour de cassation a méconnu ces principes dans un arrêt du 26 février 1894, et elle a décidé, dans l'espèce que nous venons d'analyser, que l'acte de société constituait « le titre de la transmission du fonds de commerce ». Au cours d'une note sur cette décision, M. Wahl, le savant professeur de l'Université de Lille, n'a pas manqué de critiquer cette solution (2). Elle est d'autant plus regrettable que par une longue suite d'arrêts, la Cour suprême avait reconnu que le droit de titre ne pouvait être perçu sur l'acte qui fournissait seulement, la preuve qu'un droit était dû sans en constituer le titre (3).

(1) L'apport en société est d'ailleurs par lui-même, suffisant pour établir, au regard de l'impôt, et vis-à-vis de celui qui a fait l'apport, la mutation d'un immeuble ou d'un fonds de commerce. Article 12 de la loi du 22 frimaire an VII et 9 de la loi du 28 février 1872. V. Cass., 9 novembre 1842, S. 43.1.336; 5 janvier 1848, S. 48.1.197; 18 juillet 1888, S. 90.1.182.

(2) S. 95.1.102, J. E., art. 24318, R. E., art. 657, R. P., art. 8267. Comparer S. 93.1.209, S. 95.1.97 et les notes de M. Wahl.

(3) V. Cass., 2 décembre 1873 et 4 mai 1892, S. 74.1.225, S. 92.1.421.

La question n'est pas seulement intéressante au point de vue qui nous occupe, celui de la force probante des énonciations d'un acte, car il sera souvent facile à l'Administration d'établir qu'une mutation réalisée à l'encontre par exemple de l'acheteur, l'a été aussi, vis-à-vis du vendeur (1), elle l'est encore aux points de vue de la prescription des droits et de leur paiement.

En effet, l'article 61, § 1, de la loi du 22 frimaire an VII, établit une prescription de deux ans pour les omissions et les insuffisances de perception qui ont pu se produire à l'occasion des actes présentés à la formalité. Si l'acte de société dont nous avons parlé, constituait, ainsi que la Cour de cassation l'a décidé, à lui seul, le titre de l'exigibilité du droit de cession de fonds de commerce dont il est fait apport, la courte prescription de deux ans doit s'appliquer; au contraire, la prescription trentenaire sera seule applicable, si on considère que cet acte révèle simplement la transmission à l'égard du nouveau possesseur, sans constituer le titre de cette transmission.

La Cour de cassation a, en effet, toujours admis que la prescription biennale, est étrangère aux droits dont l'exigibilité n'est pas la conséquence directe et immédiate de l'enregistrement d'un acte (2).

(1) Cass. civ., 18 janvier 1896, Inst. 2935, § 6, S. 97.1.535 et la note de M. Wahl, D. P. 97.1.532.

(2) V. Cass., 4 avril 1864, S. 64.1.189, D. P. 64.1.298, Inst. 2288, § 3; Cass., 18 juillet 1870, D. P. 71.1.157, R. P., 3180, Inst.

Enfin, il y aura encore un grand intérêt à savoir si l'acte constitutif de la société doit être envisagé comme formant ou non, le titre de l'exigibilité du droit de cession de fonds de commerce, au point de vue de l'obligation du notaire rédacteur pour le paiement des droits. Dans le premier cas, le notaire sera tenu de faire l'avance de tous les droits que le receveur doit percevoir au moment de la formalité (1^o droit de constitution de société à 0,20 0/0 sur les apports ; 2^o droit de cession du fonds de commerce à 2 0/0 sur le prix) (1).

Dans le second cas, au contraire, le notaire n'avancera que le droit à 0,20 0/0 ; le droit de mutation de fonds de commerce, devant être réclamé directement aux parties (2).

Nous aurions à présent à faire connaître, ce qu'il faut entendre par énonciations ayant un rapport direct à la disposition et par énonciations indirectes ; mais comme ce sera souvent une question qu'il appartiendra aux juges du fait de trancher, nous croyons pouvoir laisser cette question de côté.

Notre chapitre comporterait encore l'étude de la

2414 ; Cass., 6 juin 1882, *R. P.*, 5956, *J. E.*, 21908, *Inst.* 2673, § 6, *D. P.* 82.1.428 ; Cass., 23 juillet 1883, *J. E.*, 22215, *R. P.*, 6233, *Inst.* 2687, § 5 ; Cass., 21 décembre 1887, *J. E.*, 22951, *R. P.*, 7007, *S.* 89.1.129, *D. P.* 88.1.389, *Inst.* 2750, § 3.

(1) *V. Cass. civ.*, 12 décembre 1873, *S.* 74.1.225, *Inst.* 2482, § 35.

(2) *V. Cass.*, 2 décembre 1873 précité, et Lyon, 11 août 1880, *Inst.* 2592, § 3, *D. P.* 81.3.31, *R. P.*, 5821.

force probante que peuvent avoir pour l'Administration de l'Enregistrement, certains écrits, comme les registres des marchands (art. 1329 et 1330, C. civ.), les registres et papiers domestiques (art. 1331, C. civ.), les lettres missives, mais nous devons nous borner, car nous allons entamer l'étude délicate des présomptions qui exigera d'assez longs développements.

Nous traiterons d'abord des présomptions légales, puis des présomptions de fait ou de l'homme.

CHAPITRE VI

DES PRÉSUMPTIONS LÉGALES.

Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu (1).

Ainsi il y a deux espèces de présomptions, les unes établies par la loi et que l'on désigne ordinairement sous le nom de présomptions légales ou présomptions de droit, les autres abandonnées à l'appréciation du magistrat et que l'on appelle présomptions de fait ou présomptions de l'homme.

Le caractère essentiel de toute présomption légale, c'est d'être attachée par la loi à certains actes ou à certains faits et de dispenser de toute preuve celui au profit duquel elle existe (2).

Les présomptions légales se divisent en deux classes : 1° les présomptions qui peuvent être combattues par la preuve contraire qu'on appelle *juris tantum*, et 2° les présomptions qui n'admettent pas la preuve contraire (présomptions *juris et de jure*).

Ce n'est pas comme moyens de preuve bien sûrs

(1) Art. 1349, C. civ.

(2) Art. 1350 et 1352, C. civ.

par eux-mêmes que les présomptions légales trouvent place dans nos lois fiscales. En maints exemples, leur faiblesse et leur insuffisance se passent de démonstration ; aussi sont-elles, en général, susceptibles d'être combattues par la preuve contraire. Le texte de l'article 1352 du Code civil le démontre suffisamment par argument *a contrario*, la raison le démontre plus formellement encore.

En effet, toute présomption légale constituant une dérogation au système ordinaire et rationnel des preuves, chaque fois qu'un texte établit explicitement ou implicitement une présomption, sans prohiber la preuve contraire et sans d'autre part limiter les preuves admissibles, nous devons en induire que l'atteinte portée au droit commun est aussi peu profonde que possible et que par suite, la présomption peut être combattue par toute preuve contraire. Ce principe est d'ailleurs très nettement formulé par le tribun Jaubert dans son rapport au Tribunat sur le titre des contrats et des obligations :

« Lorsque la loi, dit-il, se borne à établir une présomption, la preuve contraire peut être admise quoique la loi ne la réserve pas, parce qu'il est dans la nature des présomptions qu'elles cèdent à la preuve (1). »

La loi fiscale a établi des présomptions légales soit pour démontrer l'existence des mutations ou trans-

(1) Travaux préparatoires, séance du 14 pluviôse an XII.

missions soumises à l'impôt, soit pour déterminer les évaluations qui doivent servir de base à la perception. Nous examinerons successivement chacune de ces catégories de présomptions.

SECTION I. — Présomptions légales établissant des mutations.

§ 1. — Mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles.

Aux termes de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, la mutation d'un immeuble en propriété ou en usufruit est suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit.

Dans l'économie de cette loi, la plus énergique des présomptions de mutation est le changement de la possession (1) : tous les éléments de preuve énumérés par l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII cons-

(1) Bien que la propriété ne soit fondée en ce qui concerne sa preuve, sur aucune présomption résultant d'un texte de loi explicite, tout le monde reconnaît historiquement et rationnellement que le possesseur aussi bien d'un immeuble que d'un meuble est présumé propriétaire de la chose possédée.

tituent des faits de possession tendant à établir le passage de la propriété d'une tête sur une autre. Lorsque les faits desquels la loi fait découler la mutation de propriété sont établis, le juge ne peut se dispenser de reconnaître l'existence de cette mutation, mais il n'en reste pas moins maître de la constatation du fait connu, simple ou complexe, qui sert de base à l'induction, fait qualifié connu dans la définition et qui souvent, en pratique, donnera lieu à des contestations. Cet élément connu devra être prouvé par celui-là même qui invoque en sa faveur la présomption légale. En effet, la partie au profit de qui existe une pareille présomption n'est dispensée que de la preuve du fait inconnu ; pour celle du fait *connu*, on retombe dans le principe que le fardeau de la preuve incombe à celui qui se réclame d'un ordre de choses nouveau (1). Ainsi, pour que la mutation de propriété ou d'usufruit d'immeubles soit présumée, l'Administration de l'Enregistrement, devra prouver soit l'inscription d'un nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière et les paiements par lui faits en vertu de ce rôle, soit que des actes constatant sa propriété ou son usufruit ont été faits par ce nouveau possesseur.

Quels seront ces actes ? Il n'y a pas de difficulté pour ceux que la loi a pris le soin d'indiquer ; quant

(1) Art. 1315, C. civ.

aux autres, il faut reconnaître que les tribunaux ont toute liberté d'appréciation ; il leur appartient souverainement de discuter l'acte qui doit servir de base à la présomption, de telle sorte, qu'en définitive, ces derniers actes, fournissent bien plutôt des présomptions simples que des présomptions légales ; il n'y a, en effet, de véritable présomption légale que celle qui équivaut à un ordre de la loi, en matière de preuve ; si le juge peut, sans tomber sous le coup de la cassation, négliger une présomption, celle-ci doit être rangée dans la catégorie des présomptions qui sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat (1), c'est-à-dire parmi les présomptions simples.

§ 2. — **Mutations de jouissance d'immeubles.**

La jouissance à titre de ferme ou de location ou d'engagement d'un immeuble, sera aussi suffisamment établie pour la demande et la poursuite du paiement des droits des baux ou engagements non enregistrés, par les actes qui la feront connaître ou par des paiements de contributions imposés aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires (2).

A dire vrai, ce texte n'établit qu'une seule pré-

(1) Art. 1353.

(2) Loi 22 frimaire an VII, art. 13. V. Loi du 23 août 1871, art. 11 et 14 relativement aux locations verbales.

somption légale, celle résultant du paiement des contributions imposées aux fermiers ou locataires ; quant aux actes qui sont de nature à établir l'existence de la mutation de jouissance immobilière, c'est aux tribunaux qu'il appartient de les discerner sous le contrôle de la Cour de cassation.

Observons toutefois que le paiement des contributions par les locataires qui fait présumer la location, ne saurait établir la nature de cette location ni prouver que la mutation de jouissance a fait l'objet d'un acte écrit.

Si l'Administration veut prouver qu'un écrit a été dressé (1), elle devra s'appuyer sur des énonciations d'actes suffisamment précises pour qu'on puisse en déduire que la convention a été réalisée par écrit, ou sur des présomptions qui permettront au juge d'asseoir sa conviction. Il ne saurait rentrer dans le cadre de cette étude d'indiquer les différentes circonstances sur lesquelles la jurisprudence s'est prononcée (2).

§ 3. — Mutations par décès. — Absence.

Dans le Code civil, au titre des absents, on trouve

(1) Dans ce cas, le bailleur et le preneur encourent chacun une amende, à défaut d'enregistrement dans le délai légal ; tandis que si la location est verbale, le propriétaire seul, et dans certains cas seulement, est tenu de faire la déclaration sous peine d'amende.

(2) V. à cet effet, *T. A.*, V^o *Bail*, n^o 115 et la note 4 ; *Garnier*, *R. G.*, V^o *Bail*, n^{os} 249 et suiv.

relativement aux biens de l'absent, trois présomptions légales ou trois degrés de présomptions. Dans la première période dite de présomption d'absence, la présomption légale est que l'absent existe ; dans la deuxième période, dite d'envoi en possession provisoire, la présomption de vie est comme balancée à poids égal par celle de mort ; dans la troisième période dite d'envoi en possession définitif, la présomption de mort l'emporte. La loi fiscale n'attend même pas qu'on soit dans la troisième période, pour exiger des héritiers, légataires, les droits de succession sur la valeur entière des biens ou droits qu'ils recueillent provisoirement (1).

§ 4. — Mutations de fonds de commerce.

A leur égard, l'article 9 de la loi du 28 février 1872 s'exprime en ces termes :

« La mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles est suffisamment établie, pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes, par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 24 et loi du 28 avril 1816, art. 40. Il est vrai qu'aux termes de cette dernière disposition, en cas de retour de l'absent, les droits payés seront restitués sous la seule déduction de celui auquel aura donné lieu la jouissance des héritiers.

des contributions du nom du nouveau possesseur, et des paiements faits en vertu de ce rôle, sauf preuve contraire. »

Cette rédaction reproduit à peu près l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, dont nous avons parlé (1), par suite nous n'aurions pas à nous en occuper, si la loi nouvelle ne visait outre les actes qui révèlent l'existence de la mutation, les écrits qui sont destinés à la rendre publique (2). Les magistrats seront donc autorisés à chercher la présomption de la mutation ailleurs que dans les actes proprement dits, par exemple dans des insertions faites dans les journaux, ce qu'à notre avis, ils ne pourraient pas faire pour établir une mutation de propriété ou d'usufruit ou une mutation de jouissance d'immeubles. La question ne manque pas d'intérêt, car si la présomption légale peut être invoquée par l'Administration, celle-ci n'aura pas d'autre preuve à faire, la présomption légale ayant pour premier résultat de rejeter le fardeau de la preuve sur la personne contre qui elle est invoquée (3).

(1) Voir ci-dessus, p. 158.

(2) Pour les actes et écrits qui peuvent révéler la mutation. V. Garnier, *R. G.*, V^e *Mutation*, n^{os} 762 et suivants. T. A., V^e *Fonds de commerce*, n^o 67.

(3) Une fois la mutation d'un fonds de commerce établie au moyen des présomptions indiquées dans l'article 9 de la loi de 1872 c'est aux parties qui allèguent la gratuité de la mutation (en pareil cas il est admis par la jurisprudence que l'impôt n'est pas exigible) pour repousser la demande des droits, à faire la preuve de

§ 5. — Droits de mutation par décès. — Assurances sur la vie.

Aux termes de l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 « sont considérés pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous la réserve des droits de communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur, à raison du décès de l'assuré. »

Cette loi en considérant l'assurance comme faisant partie de la succession de l'assuré, c'est-à-dire d'un ensemble de biens transmis à titre gratuit, a présumé, en thèse générale, que la dévolution du bénéfice du contrat s'opère gratuitement. Ainsi que l'Administration le constate dans une instruction du 20 juin 1881, n° 2651-56, c'est là une présomption légale de gratuité, mais il s'agit évidemment d'une présomption susceptible d'être combattue par la preuve contraire.

Dès lors, si le bénéficiaire peut prouver qu'il reçoit du défunt le capital assuré, en vertu d'une convention à titre onéreux, le droit de mutation par

cette gratuité. V. Jugement de Villefranche du 1^{er} avril 1898, *R. E.*, art. 1748. *T. A.*, V° *Fonds de commerce*, n°s 67-2 et 71-5. Cette observation s'applique au paragraphe 2 ci-dessus, les mutations immobilières de jouissance à titre gratuit échappant également à l'impôt aux yeux de la jurisprudence.

décès ne saurait être exigible (1). Mais c'est à celui-ci qu'il appartient de détruire la présomption de gratuité. Comment et par quels moyens pourra-t-il le faire ?

Nous traiterons la question en nous plaçant à un point de vue général, car toutes les présomptions légales que nous venons d'énumérer peuvent être combattues par la preuve contraire.

Cette preuve peut être administrée par tous les moyens du droit commun qui sont compatibles avec la procédure admise en matière d'enregistrement. Elle peut l'être au moyen de titres écrits passés entre les intéressés, bien que l'Administration n'y soit pas partie, à l'exclusion bien entendu des contre-lettres (2).

La question de savoir si la preuve contraire peut résulter de simples présomptions est discutée en doctrine ; M. Naquet la décide négativement. « Je n'hésite pas, dit-il, à décider que les preuves proprement dites seront seules reçues pour combattre les présomptions de la loi. » Cette opinion était suivie avant le Code civil et les expressions de l'article 1352 démontrent que le Code a entendu respecter la tradition. C'est d'ailleurs parfaitement logique, car les présomptions légales ont un caractère de probabilité

(1) La loi en effet ne soumet à l'impôt que les bénéficiaires à *titre gratuit*, art. 6, 2^e alinéa de la loi du 21 juin 1875.

(2) V. Cass., 15 juin 1814, Sirey, *Coll. nouv.*, 4.1.601, Inst. 1229, § 5.

que ne présentent pas les présomptions simples (1).

M. Garnier se prononce dans le même sens. C'est, dit-il, une preuve certaine qu'il faut opposer à la présomption de la loi ; l'article 12 de la loi de frimaire rend impuissantes les présomptions plus ou moins précises qui peuvent être alléguées et encore plus de simples allégations (2).

Nous ne voyons pas pourquoi les présomptions du magistrat ne seraient pas admises pour lutter contre la présomption légale *juris tantum*. On ne peut répondre que le juge prévaudrait alors contre le législateur ; il devient seulement et par l'ordre même de la loi son auxiliaire, chargé d'apprécier les circonstances qu'on relève et les arguments qu'on invoque contre une présomption dont le législateur lui-même se défie, puisque, après l'avoir posée, il permet de lutter contre elle et lui conserve l'unique effet, considérable encore il est vrai, de dispenser de toute preuve (du fait inconnu), celui au profit de qui elle existe. Pour détruire de pareilles présomptions, qui en réalité ne forment, même dans l'esprit de la loi, que de simples conjectures, le genre de preuve admissible est nécessairement celui qui est compatible avec ce qui est à prouver, c'est-à-dire que tantôt il consistera dans la preuve littérale, tantôt dans de simples présomptions (3).

(1) Tome I, 220.

(2) R. G., V^e Mutation, n^o 151.

(3) La doctrine, à part Toullier (t. X, n^o 63), est unanime en ce

SECTION II. — Évaluations. — Présomptions légales.

La loi fiscale édicte de véritables présomptions légales, lorsqu'elle détermine la valeur imposable des biens sujets aux droits, au moyen de déductions tirées de faits connus, de valeurs constatées.

Après avoir posé en principe, dans son article 4, que le droit proportionnel est *assis sur les valeurs*, la loi du 22 frimaire an VII a le soin de ne pas laisser aux contribuables le droit de déterminer eux-mêmes ces valeurs. Elle institue pour certaines valeurs des bases légales d'évaluation, obligatoires pour les redevables et pour le Trésor.

Pour les créances, notamment, le droit proportionnel doit être assis sur leur capital nominal, indépendamment de toute évaluation (1) ; à l'égard des rentes c'est toujours le capital constitué et aliéné qui doit servir de base à la perception (2) ; si ce capital n'est pas exprimé, le droit est calculé sur un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère ou la pension.

Nous avons déjà eu l'occasion d'indiquer, qu'en ma-

sens, de même que la jurisprudence. Voir *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o *Mutation*, n^o 148. V. T. A., V^o *Mutation secrète d'immeubles*, n^o 67 et la note 3. Voir aussi Cass., 7 avril 1840, S. 40. 1.474 et 24 février 1846.

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 14, n^o 2.

(2) Même loi, art. 14, n^{os} 6 et 17.

tière de transmissions de propriété entre vifs à titre gratuit et par décès, les baux courants à l'époque de la mutation constituent, à l'égard des immeubles, une base légale de perception qui ne peut être écartée ni par les parties en prétextant que le prix est exagéré, ni par l'Administration en alléguant que le prix est inférieur à la valeur locative (1).

Nous avons déjà dit aussi, que le cours de la Bourse constitue le mode d'évaluation obligatoire pour les rentes sur l'Etat français et les valeurs étrangères de toute nature.

Signalons encore, dans cet ordre d'idées, l'article 3 de la loi du 21 juin 1875 qui détermine la valeur des biens meubles transmis par décès; l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 qui, pour la perception de la taxe sur le revenu des parts d'intérêts et commandites, évalue d'office ce revenu à 5 0/0 du capital à défaut de délibérations des conseils d'administration faisant connaître ce revenu, l'article 9 de la loi du 29 décembre 1884, qui établit l'impôt dû par les congrégations religieuses sur un revenu présumé égal à 5 0/0 de la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés et occupés par les dites congrégations, sauf le cas où le revenu réel serait supérieur à ce minimum légal. Enfin, la disposition de l'article 14, n° 11, de la loi de frimaire, d'après

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 15, n°s 7 et 8,

laquelle l'usufruit transmis à titre gratuit s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet.

Dans tous les cas que nous venons de citer, la loi fiscale déduit une conséquence d'un fait connu ; une valeur connue sert à déterminer une valeur inconnue, et il semble bien que la qualification de présomptions légales que nous avons employée pour désigner les bases légales d'évaluation prévues par la loi fiscale, ne soit pas inexacte ; mais alors nous serons amené à considérer ces présomptions légales comme des présomptions *juris et de jure*, car la loi n'admet pas la preuve contraire, le but du législateur en substituant son évaluation à celle des parties ayant été précisément, tant dans l'intérêt du Trésor que dans l'intérêt social, d'éviter des contestations.

En dehors des présomptions légales spéciales au droit fiscal, l'Administration de l'Enregistrement peut encore invoquer et invoque tous les jours les présomptions légales du droit privé. C'est ainsi par exemple qu'en matière de mutation immobilière, de propriété ou d'usufruit, la possession *animo domini* suffit à elle seule pour prouver l'existence d'une mutation au profit du nouveau possesseur (1).

« Il est en effet inadmissible, fait observer le *Dictionnaire des Rédacteurs* (2) que, tandis que la loi considère l'inscription au rôle et les paiements faits

(1) Garnier, *R. G.*, V^o *Mutation*, n^o 119.

(2) V^o *Mutation*, n^o 140.

en vertu de ce rôle, comme des présomptions suffisantes pour autoriser la demande des droits, elle refuse cet effet à la possession. Cette inscription et ces paiements ne sont, après tout, que des faits révélant la possession et c'est même pour ce motif que la loi en fait découler la présomption de propriété. Si donc les témoignages indirects de la possession du nouvel inscrit, suffisent aux yeux de la loi pour prouver la mutation qui est présumée s'être effectuée à son profit, à plus forte raison, en doit-il être ainsi lorsque cette possession est directement établie et ne peut être mise en doute ?

L'Administration de l'Enregistrement fait une application fréquente de l'article 553 du Code civil d'après lequel toutes constructions et ouvrages sur un terrain, sont présumés faits par le propriétaire à ses frais et lui appartenir si le contraire n'est prouvé. En conséquence de cet article, dit-elle, dans l'Instruction 1630, § 8 (1) :

« Les constructions existant sur un terrain sont légalement présumées faire partie de la vente du terrain et en cas d'une expertise provoquée en vertu de l'article 17 de la loi du 22 frimaire an VII, l'estimation doit comprendre les constructions de même que le sol. »

En matière de successions, nous rencontrons un

(1) Cpr. Inst. 2397, § 6.

certain nombre de présomptions légales qui trouveront leur application en enregistrement :

1° Tout d'abord celle de survie, tirée de la force de l'âge ou du sexe, pour l'hypothèse spéciale de personnes appelées par la loi même à la succession l'une de l'autre, et mortes dans le même événement, sans qu'on puisse reconnaître par les circonstances qui ont accompagné ou causé le décès, laquelle de ces personnes a dû succomber la première, laquelle par conséquent a dû succéder comme ayant survécu (1) ;

2° L'article 811 décide que, si après l'expiration des délais pour faire inventaire et pour délibérer, il ne se présente personne qui réclame une succession, s'il n'existe pas d'héritier connu ou si les héritiers connus ont renoncé, la succession sera présumée vacante. Cette présomption a pour effet d'autoriser la nomination d'un curateur par le tribunal, sur la demande des personnes intéressées ou même du ministère public (2) ;

3° De la présomption de vacance de succession, nous devons rapprocher la présomption connexe de déshérence, qui, à la vérité, n'est explicitement établie par aucun texte, mais qui résulte de l'application des principes généraux. MM. Aubry et Rau ont bien mis en lumière cette présomption, en distin-

(1) Art. 720, 722, C. civ.

(2) Art. 812-814, C. civ.

quant nettement pour les successions l'état de vacance de celui de déshérence (1);

4° L'article 843 du Code civil, tel qu'il a été modifié par la loi du 24 mars 1898, dispose que : « Les legs faits à un héritier sont réputés faits par préciput et hors part, à moins que le testateur n'ait exprimé la volonté contraire, auquel cas le légataire ne peut réclamer son legs qu'en moins prenant » ;

5° Relevons encore en matière de successions une présomption légale intéressante : la présomption d'acceptation de succession qui résulte virtuellement de l'article 784 du Code civil, aux termes duquel : « La renonciation à succession ne se présume pas (2). »

Nous n'étendrons pas davantage l'énumération des diverses présomptions légales du droit privé qui peuvent trouver leur application en matière d'enregistrement, nous voulions simplement montrer combien fréquemment, l'Administration avait l'occasion

(1) *Dictionnaire des Rédacteurs*, V^o *Déshérence*, n^o 12 et Aubry et Rau, VI, § 641, p. 730.

(2) On voit par cet exemple qu'il n'est pas nécessaire, pour qu'il y ait présomption légale, que le législateur se soit servi d'une de ces expressions qui impliquent d'ordinaire par elles-mêmes une présomption (préssumé, réputé, censé, considéré comme, etc.) et que parfois, pour établir une présomption dans un cas, la loi décide qu'il n'y a pas présomption dans le cas diamétralement opposé. On peut rapprocher de l'exemple que nous venons de citer, l'article 1202 du Code civil, aux termes duquel « la solidarité ne se présume pas », d'où l'on conclut que toute obligation est réputée divisible.

de faire usage de ces présomptions légales du droit privé.

Nous ne pouvons clore cette partie de notre travail, sans nous occuper de l'autorité de la chose jugée qui figure parmi les présomptions légales énumérées par l'article 1350 du Code civil, et sans nous demander, comme nous l'avons fait pour l'acte notarié, quelle est la force probante des jugements à l'égard de l'Administration de l'Enregistrement?

En ce qui concerne les jugements où l'Administration a été partie, il n'y a pas de difficulté, on leur fait l'application pure et simple des principes du droit commun. Mais il a toujours été admis que l'Administration pouvait se prévaloir des jugements auxquels elle est restée étrangère, pour établir le bien fondé de ses réclamations (1).

N'y a-t-il pas là une violation des principes du droit commun, d'après lesquels l'autorité de la chose jugée n'est opposable qu'aux seules parties en cause (2)?

Nous ne le pensons pas.

En effet, en dehors des cas prévus par le législateur, celui par exemple d'une reconnaissance judiciaire de don manuel, qui permet à elle seule la

(1) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o *Mutation*, nos 335-336. Cass., 18 janvier 1897, S. 97.1.535 et la note de M. Wahl, D. P. 97.1.535; Inst. 2935, § 6.

(2) Code civil, art. 1351.

perception du droit de donation (1), l'Administration n'invoque les effets d'un jugement où elle n'a pas été partie, qu'à titre de *preuve indirecte*, de simple *présomption* (2). Il en résulte que la liberté d'appréciation du magistrat reste entière, et que celui-ci n'étant pas obligé de condamner, le principe de l'autorité relative de la chose jugée est respecté.

Si l'on admet avec nous que l'Administration de l'Enregistrement ne peut invoquer l'autorité de la chose jugée qu'à titre de présomption, on ne sera pas embarrassé pour concilier cette solution avec l'idée admise par la jurisprudence et que nous avons adoptée en traitant de la preuve littérale, que l'Administration doit être considérée comme un tiers à l'égard des contribuables, car c'est le propre des présomptions de l'homme de pouvoir se déduire d'éléments de conviction puisés en dehors de l'instance, et notamment dans des instructions différentes (3).

(1) Loi du 18 mai 1850, art. 6. V. aussi loi du 28 février 1872, art. 3. Loi du 25 juin 1844, art. 11.

(2) V. arrêt précité du 18 janvier 1897.

(3) V. en ce sens, Aubry et Rau, t. VIII, § 766.

CHAPITRE VII

DES PRÉSUMPTIONS DE FAIT OU DE L'HOMME.

Nous arrivons aux présomptions qui ne sont pas établies par la loi, et qu'on appelle présomptions de fait ou de l'homme. Ici l'intelligence du juge est seule en jeu, il doit établir sa conviction d'après des probabilités ; c'est pourquoi la loi lui recommande de vérifier avec soin la justesse de son raisonnement et lui prescrit de n'admettre que des présomptions graves, précises et concordantes (1). Elle limite d'ailleurs aux deux hypothèses suivantes les cas où le magistrat peut faire usage des présomptions :

1° Au cas où la preuve testimoniale serait elle-même autorisée ;

2° Au cas de fraude ou de dol.

Nous avons eu l'occasion d'indiquer, qu'en matière d'enregistrement, la preuve testimoniale n'était possible qu'exceptionnellement (2), devons-nous en conclure qu'en principe, l'Administration ne pourra pas invoquer les présomptions de fait ?

Cette conclusion serait erronée : il résulte en effet

(1) Art. 1353, C. civ.

(2) Voir ci-dessus notre chapitre spécial à la preuve testimoniale.

des explications que nous avons données (1), que l'administration de la preuve testimoniale est impossible en matière d'enregistrement non juridiquement, mais matériellement, en la forme, et par suite de difficultés extrinsèques. Par conséquent, rien ne doit s'opposer à ce qu'il en soit autrement des présomptions, dont l'admission est très compatible avec une instruction purement écrite. C'est ce que l'Administration a démontré magistralement dans un mémoire produit à l'appui d'un pourvoi en cassation, contre un jugement du tribunal de Caen du 6 mai 1881, qui avait déclaré inadmissible la preuve que l'Administration prétendait tirer, pour établir l'omission commise par les héritiers dans la déclaration des biens composant la succession de leur auteur, des présomptions résultant d'actes et de faits constants au procès. La Cour de cassation n'a pas hésité à déclarer que les présomptions étaient admissibles en matière d'enregistrement en tant que moyen de preuve. Un arrêt du 27 juin 1883 (2), cassant le jugement précité, porte :

« Attendu qu'en prévoyant et punissant les omissions et les insuffisances dans les déclarations, l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII n'a rien précisé quant au genre de la preuve à l'aide de laquelle

(1) P. 123 et suiv.

(2) S. 85.1.33, D. P. 84.1.239, R. P., 6183, J. E., 221.26, Inst. 2687, § 2.

ces omissions ou insuffisances seraient constatées ; que si, du silence de cet article à cet égard, on ne doit pas conclure qu'il y a lieu d'admettre toutes les preuves du droit commun et spécialement celles qui, comme l'enquête ou la preuve testimoniale, sont contraires au texte et à l'esprit de la loi fiscale, il est juste, au moins, d'en induire que la preuve peut résulter, soit des actes des parties ou de leurs ayants cause, soit même des présomptions tirées des faits constants au procès et des actes qui parviennent par l'enregistrement à la connaissance de l'Administration, ou que la loi soumet à son droit d'investigation et qui la mettent ainsi à même d'exercer son droit de contrôle. »

Cette jurisprudence a soulevé des critiques ; un auteur (1) voudrait, le cas de fraude excepté, restreindre l'usage des présomptions aux cas où l'Administration, disposant d'un commencement de preuve par écrit, émanant des parties, pourrait invoquer l'article 1347 du Code civil.

A nos yeux, cette critique n'est pas fondée, et nous estimons qu'on peut poser en règle, non pas que les présomptions sont toujours admissibles en matière d'enregistrement, mais qu'elles le sont, chaque fois qu'on ne trouve pas dans la loi fiscale une prohibition

(1) Fernand Le Gendre, *De l'admission abusive des présomptions de l'homme en matière d'enregistrement*. Paris, Librairie Larose, 1897, p. 11 et 16.

expresse ou implicite, résultant de leur incompatibilité avec les dispositions de la loi (1).

Nous allons essayer de le démontrer.

Qu'en cas de fraude, l'Administration puisse user des présomptions, cela n'est pas contestable, c'est un principe très nettement posé par l'article 1353 du Code civil. Or, la plupart du temps, ce sera pour établir une fraude à la loi d'impôt que l'Administration sera amenée à se prévaloir des présomptions.

D'un autre côté, aux termes de l'article 1348 du Code civil, toutes les fois que pour un motif quelconque, le créancier n'a pu se procurer une preuve littérale de l'obligation contractée envers lui, les présomptions lui sont accordées, pour justifier de son droit. Telle est précisément la situation de l'Administration, étrangère aux conventions des parties et qui se trouve toujours dans l'impossibilité de produire une démonstration écrite directe des faits juridiques qu'elle invoque.

En conséquence, qu'il s'agisse ou non de prouver des manœuvres frauduleuses, l'Administration de l'Enregistrement puise son droit d'invoquer les présomptions de l'homme, soit dans l'article 1353 du

(1) Il est clair, par exemple, que l'Administration ne pourrait invoquer les présomptions, pour établir une insuffisance de prix ou de revenu, puisque le législateur a, dans les articles 17, 18 et 19 de la loi de frimaire, organisé de toutes pièces un système spécial.

Code civil, soit dans l'article 1348, c'est-à-dire dans les principes généraux du droit.

La jurisprudence de la Cour de cassation, tout en n'étant pas très explicite sur les motifs de ses décisions, a consacré de la manière la plus complète les principes qui viennent d'être exposés. Elle autorise l'Administration à se prévaloir des présomptions dans un grand nombre de cas et notamment dans les circonstances suivantes :

1° Lorsqu'il s'agit de rechercher, sous une qualification trompeuse, le véritable caractère d'un acte soumis à l'enregistrement (1). Le droit de donation entre parents éloignés ou entre étrangers étant assez élevé, on cherche fréquemment à l'éluder par toutes sortes de combinaisons que l'Administration est obligée de déjouer. Elle a fait décider (2) que, lorsqu'un oncle cède à son neveu des créances moyennant une rente immédiatement convertie en une obligation de nourriture et d'entretien, cette convention renferme, sous une apparence onéreuse, une véritable libéralité et qu'en conséquence le droit de donation est dû, si la rente stipulée n'excède pas les intérêts des créances cédées et se trouve notablement inférieure au taux de placement que le cédant, eu égard à son âge,

(1) V. Cass., 20 mars 1855, S. 55.1.271, D. P. 55.1.130, Inst. 2042, § 3 ; Cass., 9 juillet 1861, S. 61.1.788, D. P. 61.1.322.

(2) Jugement de Montbéliard du 23 novembre 1894, R. P., n° 8583 ; V. aussi jugement Avesnes, du 28 mars 1895.

aurait pu obtenir d'une compagnie d'assurances (1);

2° Lorsqu'il y a lieu de prouver l'insuffisance d'évaluation de valeurs mobilières soumises au droit de transmission. Il a été décidé, notamment, que cette insuffisance pouvait être démontrée au moyen des indications « fournies par la comptabilité de la société » (2);

3° Pour établir une mutation secrète.

Jugé que l'Administration peut, pour prouver qu'une société s'est rendue acquéreur de l'usine qu'elle exploite, se fonder sur un ensemble d'indices résultant de divers actes, dans lesquels la société, devenue propriétaire de toutes les actions de la compagnie à laquelle l'usine appartenait précédemment, a pris la qualité de propriétaire de l'immeuble et de ce fait, qu'elle a expulsé le représentant de l'ancienne compagnie et s'est emparée de la gérance (3).

(1) V. Jugement de Le Blanc du 15 juillet 1896, *R. P.*, n° 8992, décidant que : renferme une libéralité déguisée sous la forme d'une quittance, l'acte par lequel une tante reconnaît avoir reçu de ses nièces, une somme que ces dernières lui devaient, lorsque le paiement a été déclaré effectué, hors la vue du notaire, dix jours avant le décès de la créancière déjà gravement malade à l'époque du versement présumé.

Voir aussi un jugement du tribunal de la Seine du 2 juillet 1897, *R. P.*, n° 9307, décidant qu'une donation a été dissimulée sous la forme d'une reconnaissance de dépôt, et enfin un jugement du tribunal de Melle du 30 mars 1895, *R. P.*, n° 8582, qui a déclaré qu'une constitution de rente viagère cachait une libéralité.

(2) Cass., 18 mars 1879, *S.* 79.1.278.

(3) Cass. req., 3 décembre 1878, *Inst.* 2619, § 4, *S.* 79.1.86, *D.* P. 79.1.156, *R. P.*, n° 5121. Comp. Cass., 10 février 1875, *S.* 75.1.231.

Décidé également que pour établir qu'un prétendu mandat donné à l'effet de vendre un immeuble, dissimule une vente de cet immeuble, l'Administration peut invoquer les dires et déclarations du prétendu mandataire consignés dans un rapport d'experts, au cours d'un procès engagé entre lui et un tiers, ainsi qu'une mention d'un arrêt rendu à la suite de cette instance (1) ;

4° Pour établir la réalisation d'ouvertures de crédits et justifier l'exigibilité des suppléments de droits dus à raison de cette réalisation.

Un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation (2) a même décidé que l'Administration avait la faculté de chercher les présomptions de nature à prouver la réalisation d'un crédit dans les livres des sociétés assujetties à son droit de communication ;

5° Pour démontrer le caractère frauduleux d'une renonciation à succession, à un legs ou à une donation.

Il arrive en effet fréquemment qu'un donataire ou légataire, pour éviter le payement des droits de mutation par décès sur son legs, oppose à l'Administration un acte de renonciation, ce qui ne l'empêche pas de recevoir des héritiers, par une voie indirecte, le

(1) Cass. civ., 18 janvier 1897, S. 97.1.535 et la note de M. Wahl, Inst. 2935, § 6, J. E., 22918. Comp. Cass., 11 décembre 1855, S. 56.1.542.

(2) Cass., 2 juin 1891, S. 91.1.547.

bénéfice de la disposition. Dans ce cas, la renonciation est frauduleuse et la Cour de cassation décide que l'Administration peut établir la fraude au moyen de simples présomptions (1) ;

6° Pour démontrer la production en justice d'un acte non enregistré, l'Administration est autorisée à invoquer les faits, documents et circonstances de la cause (2).

L'existence d'un écrit peut être établie à l'aide de présomptions tirées notamment de l'importance des intérêts engagés, de la durée du marché, de la diversité de ses clauses, et de la précision des conditions relatées dans l'exploit d'assignation (3) ;

7° Enfin, l'Administration tire parti des présomptions pour démontrer l'existence d'omissions de sommes ou valeurs dans les déclarations de successions (4), ou encore l'insuffisance d'évaluations de valeurs mobilières (5) ; non seulement l'Administration est fondée à se prévaloir des déclarations des parties elles-mêmes, mais encore des déclarations

(1) Req., 27 mars 1855, Inst. 2042, § 8, S. 55.1.378 ; D. P. 55.1.67 ; Req., 18 juillet 1860, Inst. 2185, § 6, S. 61.1.373 ; Cass. civ., 17 août 1863, Inst. 2274, § 7, S. 63.1.505 ; Cass. civ., 17 janvier 1866, S. 66.1.121, Inst. 2348, § 1^{er}.

(2) Req., 29 novembre 1858, S. 59.1.345, Inst. 2142, § 2.

(3) Cass., 20 juillet 1896, *R. P.*, nos 8823 et 9025-26, Inst. 2930, § 4, Sol. 16 octobre 1896, *R. P.*, n° 9091.

(4) Cass. civ., 27 juin 1883, Inst. 2687, § 2 ; Cass. req., 17 mars 1896, *R. E.*, art. 1132, S. 97.1.102, D. P. 97.1.22, Inst. 2910, § 7.

(5) Cass., 20 novembre 1889, S. 90.1.353 et la note de M. Wahl ; Cass., 19 juillet 1892, S. 92.1.533.

d'un tiers. C'est ainsi qu'il a été décidé par arrêt du 10 février 1864 (1), que l'insuffisance de l'évaluation d'actions dépendant d'une succession peut résulter des déclarations faites par le gérant de la société en vue du paiement du droit de transfert établi par la loi du 23 juin 1857, ou d'actes manifestant la prospérité de la société (2).

C'est, en effet, le propre des présomptions de l'homme de pouvoir se déduire non seulement d'actes opposables aux parties, mais aussi d'actes qui leur sont étrangers, de faits constants au procès, et de tous autres documents soumis au tribunal (3). Il en résulte, qu'elles trouvent en matière d'enregistrement des applications aussi nombreuses que variées et qu'elles constituent en faveur de l'Administration, une arme des plus puissantes pour la répression de la fraude.

(1) S. 64.1.135.

(2) Cass., 19 juillet 1892, précité ; Cass., 7 juillet 1898, *R. P.*, n° 9343, S. 98.1.469.

(3) Telle est l'opinion de tous les auteurs et la doctrine des arrêts. Bonnier, II, 918 ; Demolombe, XXIV, 206 ; Larombière, IV, art. 1316, n° 10 ; Aubry et Rau, VIII, § 766 ; Laurent, XIX, p. 657. Cass. civ., 2 juin 1840, S. 40.1.638 ; Cass. req., 31 janvier 1859, S. 60.1.147 ; 2 mai 1864, S. 64.1.321 ; Civ., 22 février 1876, S. 76.1.168.

CONCLUSION

Après avoir terminé l'exposé des divers modes de preuve à l'usage de l'Administration de l'Enregistrement, nous avons à nous demander si ces modes de preuve sont satisfaisants d'une part, pour les redevables et d'autre part, pour l'Administration c'est-à-dire pour l'Etat.

En ce qui concerne les redevables, remarquons d'abord que de tous les conflits qui s'élèvent entre l'Administration et les particuliers, seuls les litiges qui surgissent en matière d'enregistrement sont tranchés, à peu de frais, par les tribunaux civils ordinaires et de droit commun. Au contraire, les contestations relatives aux marchés passés par l'Etat, aux contributions directes, sont du ressort des juridictions administratives. A la vérité, ces juridictions ne sont pas composées des fonctionnaires, directement intéressés à l'affaire litigieuse, mais leurs membres dépendent du pouvoir exécutif beaucoup plus étroitement que les membres des tribunaux judiciaires; dans tous les cas, avec la juridiction ordinaire, les contribuables en conflit avec l'Administration de l'Enregistrement, sont assurés que leurs intérêts particuliers ne seront pas sacrifiés à l'intérêt général,

car on reproche parfois à ces tribunaux « d'apporter des entraves systématiques à la marche régulière et au fonctionnement normal de l'Administration (1) ».

D'un autre côté, en matière d'enregistrement, c'est le système de la déclaration et de l'évaluation par les parties qui domine, c'est la déclaration même du contribuable qui sert de base à l'impôt et si l'Administration conteste la sincérité ou l'exactitude de cette déclaration, c'est à elle, en qualité de demanderesse à prouver sa prétention, à provoquer s'il y a lieu l'expertise, en un mot à faire reconnaître son bon droit par des tribunaux peu suspects de partialité en sa faveur, quelquefois même pénétrés de ce vieux proverbe, ridicule à notre époque, que le fisc est odieux et que ses causes ne sont pas intéressantes. Le caractère libéral de ce système, d'après lequel le citoyen se taxe lui-même est d'autant plus frappant que lorsqu'il s'agit de contributions directes, on voit appliquer un principe diamétralement opposé. Ici ce sont les commissaires répartiteurs assistés du contrôleur des contributions directes (2) où celui-ci,

(1) *Les principes dominants du Contentieux administratif*, par René Jacquelin, p. 3, préface.

(2) Loi du 21 avril 1832, art. 17 : « Les commissaires répartiteurs, assistés du contrôleur des contributions directes, rédigent la matrice du rôle de la contribution personnelle et mobilière ; ils portent sur cette matrice tous les habitants jouissant de leurs droits et non réputés indigents ; et ils déterminent les loyers qui doivent servir de base à la répartition individuelle. »

assisté du maire (1) qui taxent d'office, suivant des règles prescrites par la loi sans doute, mais dans tous les cas en dehors de la déclaration du contribuable. Si celui-ci n'est pas satisfait de son imposition, il peut réclamer, mais c'est à lui de démontrer devant des tribunaux qu'on a quelquefois qualifiés de dociles (2), le bien-fondé de sa demande en dégrèvement ; il doit lui-même mettre en mouvement la juridiction administrative compétente. Comme on le voit, les rôles sont renversés ; l'Administration presque toujours demanderesse en matière d'enregistrement est défenderesse en ce qui concerne les contributions directes. Il n'est pas besoin d'indiquer de quel côté est l'avantage pour le redevable.

Quelles seront nos conclusions, si maintenant nous nous plaçons au point de vue de l'Administration ?

Tout en ne prétendant pas que le système de preuves à l'usage de l'Administration soit parfait et intangible, nous ne réclamerons pas, en faveur de celle-ci, l'admission de tous les modes de preuve du droit commun, ce ne serait pas, à notre avis, lui rendre un bien grand service que de mettre à sa disposition, le serment, la comparution personnelle, l'interrogatoire sur faits et articles, et d'étendre les cas d'application de la preuve testimoniale ; nous nous

(1) Loi du 25 avril 1844, art. 9.

(2) *Traité des finances*, par Leroy-Beaulieu, préface, 3^e édition, p. 15.

défions de ces moyens de preuve et les résultats qu'ils pourraient produire ne compenseraient pas, à notre sentiment, les inconvénients certains qui en résulteraient : ils porteraient l'inquiétude dans les familles, provoqueraient les parjures, les mensonges, la suspicion et la haine entre citoyens et par dessus le marché l'impopularité de l'Administration. Le législateur devrait surtout s'attacher à améliorer l'état de choses actuel, combler les lacunes qui existent ; pourquoi, par exemple, lorsque la loi du 17 mars 1898, ordonnant la révision du cadastre et l'évaluation des propriétés non bâties, aura été consciencieusement exécutée, n'ordonnerait-il pas que, désormais, le revenu cadastral servira de base aux taxes d'enregistrement calculées sur le revenu ; pourquoi aussi, en matière de propriétés bâties, le revenu locatif fixé pour l'assiette de l'impôt foncier ne servirait-il pas de base aux droits d'enregistrement. Cette modification de la législation, outre qu'elle serait équitable, éviterait bien des conflits entre l'Administration et les redevables, et elle supprimerait ce qu'il y a d'illogique dans la législation actuelle, d'après laquelle, deux impôts, l'un direct, l'autre indirect, ayant tous deux pour base le revenu locatif, sont cependant assis sur des chiffres différents. Il y aurait lieu aussi de prendre des mesures pour que l'impôt des mutations par décès soit acquitté, sur le mobilier (1) et les fonds

(1) En ce qui concerne le mobilier, le projet de réforme du ré-

de commerce, de combler les lacunes partout où elles existent, en un mot de progresser. Ce ne serait pas entrer dans cette voie que d'enlever à l'Administration l'usage des présomptions de l'homme ; c'est très juridiquement (1) et très rationnellement, à notre avis, que cette arme a été accordée à l'Administration ; c'est même par le maniement judicieux, mais juridique des présomptions qu'elle est à même de combler l'imperfection des moyens de preuve mis à sa disposition ; ce n'est pas au moment où la déduction du passif dans les successions est à l'ordre du jour qu'on peut raisonnablement penser à affaiblir l'Administration. A une société qui ne peut admettre les moyens inquisitoriaux et vexatoires, il faut des modes de preuve subtils, les modes en harmonie avec cet état de choses sont les présomptions. On a parfois reproché à l'Administration d'abuser de ce moyen (2) ; il est incontestable que les présomptions constituent, pour les contribuables, une arme dangereuse qu'il importe de ne confier qu'à des agents intelligents, instruits, consciencieux, si l'on veut éviter des ré-

gime des successions voté par le Sénat en première lecture le 2 mars 1900, établit une présomption légale d'évaluation. Art. 8, n° 3 : « A défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, la valeur du mobilier est déterminée pour le paiement du droit de mutation par décès, en prenant pour base 50 0/0 de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès. » *J. Officiel* du 3 mars 1900, p. 88.

(1) V. ci-dessus, p. 178.

(2) Auteur cité, p. 177.

clamations irrégulières et injustes. A la vérité, les tribunaux ne doivent accueillir que les présomptions graves, précises et concordantes, et la Cour de cassation, qui se reconnaît, en matière d'enregistrement, le droit de réviser les appréciations des juges du fait (1), exerce sur les jugements des tribunaux ordinaires un contrôle d'autant plus précieux pour les redevables, qu'en règle générale, l'appel n'existe pas en matière d'enregistrement ; mais il ne faut pas oublier que seule une infime minorité des réclamations est soumise aux tribunaux ; les receveurs et les agents de contrôle de l'Administration, constituent une première juridiction devant laquelle beaucoup s'inclinent ; c'est pourquoi il importe au premier chef, aux contribuables, et ce sera notre conclusion dernière, que l'Administration de l'Enregistrement soit recrutée avec un soin tout particulier ; c'est aussi l'intérêt bien entendu de l'Etat.

(1) V. *Etude sur le rôle de la Cour de cassation dans les instances fiscales*, par M. Albert Wahl. Paris, Rousseau, éditeur, 1897.

Vu :

Le Président de la thèse,
ANDRÉ WEISS.

Vu :

Le Doyen,
GLASSON.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD.

TABLE DES MATIÈRES

PREMIÈRE PARTIE

	Pages
INTRODUCTION.	1
CHAPITRE I. — De la crainte de la fraude. — Son influence sur notre législation fiscale	3
§ 1. — Rigueurs excessives de la loi. Nullités dont sont frappés certains actes pour défaut d'enregistrement dans le délai légal.	3
§ 2. — Rejet des différents projets d'impôt sur le revenu.	6
§ 3. — Maintien du principe de la non-distraction des charges pour la perception de l'impôt sur les successions.	7
§ 4. — Perception du droit proportionnel sur les échanges.	8
§ 5. — Règles de perception sur les nues propriétés et les usufruits	11
§ 6. — Antinomies entre le droit civil et le droit fiscal .	14
1 ^{re} Antinomie. — De la transaction	15
2 ^e Antinomie. — De l'ouverture de crédit	17
3 ^e Antinomie. — Du dépôt	19
4 ^e Antinomie. — Perception du droit proportionnel sur les jugements portant résolution de contrats pour cause de nullité non radicale	20
§ 7. — Dérogation aux principes fiscaux. Droit de don manuel perçu sur un écrit qui ne forme pas titre.	23
§ 8. — Défense aux juges d'accorder le bénéfice des circonstances atténuantes en matière d'enregistrement.	27

CHAPITRE II. — De l'esprit de fraude. — Son intensité.	
— Propositions de réaction	29

DEUXIÈME PARTIE

DES MOYENS DE PREUVE. PRINCIPES GÉNÉRAUX.

CHAPITRE I. — De l'expertise	93
CHAPITRE II. — De l'aveu.	111
CHAPITRE III. — Du serment.	121
CHAPITRE IV. — De la preuve testimoniale	123
CHAPITRE V. — De la preuve littérale	129
CHAPITRE VI. — Des présomptions légales	156
CHAPITRE VII. — Des présomptions de fait.	175
CONCLUSION.	185

Imp. J. THEVENOT, Saint-Dizier (Hte-Marne)
